

حسابداری

پیشرفته ۲

فصل اول

ترکیب تجاری

کلیات

یکی از اهداف اصلی واحد های تجاری در عرصه اقتصاد ، گسترش و توسعه فعالیت واحد های تجاری می باشد . اهمیت و گسترش عملیات واحد های تجاری ، در حدی است که برخی از سرمایه گذاران و مدیران موفق در عرصه تجارت ، جهت باقی مانده در صحنه رقابت ، تمامی تلاش خود را متوجه گسترش درونی خود کرده اند . در این گونه موارد ، دامنه تحقیق در مورد محصولات و تولیدات جدید را گسترش داده ، تولید را فزونی می بخشند و در نتیجه آن با افزایش حجم فروش به بازده مورد نظر خود خواهند رسید .

اما امروزه ، با توجه به گستردگی حجم فعالیت های بازرگانی ، اکثر موسسات و واحد های تجاری جهت نیل به اهداف فوق ، از گسترش بیرونی (ترکیب) استفاده می نمایند . این قبیل شرکت ها عمدتاً در تلاشند ، که تمام فعالیت های خود را از طریق تحصیل واحد های تجاری دیگر بدست آورند.

از جمله مزیت های ترکیب می توان موارد زیر را بر شمرد :

۱. میزان رقابت در بازار کاهش میابد ،
۲. ایجاد موفقیت انحصاری ،
۳. صرفه جویی در هزینه ،
۴. صرفه جویی در زمان برای ورود به بازار های جدید و
۵. کاهش بهای تمام شده تولید و افزایش بازده ،

انگیزه اقتصادی ترکیب

۱. استفاده بهینه از مدیریت موجود و نیروی کار واحد های عضو گروه ،
۲. افزایش سطح تولید از طریق استفاده از ظرفیت های بلا استفاده واحد های عضو گروه ،
۳. استفاده از منابع مازاد واحد های عضو گروه ،
۴. کاهش ریسک و مخاطرات ،
۵. برخورداری از معافیت های مالیاتی ،
۶. اعمال مدیریت کارآمد ،
۷. هم افزایی ثروت سهامداران ،

تعریف ترکیب

به کنترل خاتلص دارایی های دو یا چند واحد اقتصادی جداگانه در یک شخصیت واحد اقتصادی جدید ، ترکیب گویند . گسترش خارجی زمانی اتفاق میافتد که دو یا چند واحد تجاری با همدیگر

یکی شده و به عنوان یک شخصیت حسابداری یا شخصیت وابسته تحت مدیریت و کنترل واحد ، فعالیت کنند .

ساختار ترکیب

ترکیب واحد های تجاری بر حسب نوع فعالیت و روابط اقتصادی ، ممکن است به کی از سه صورت زیر باشد :

۱. ترکیب افقی
۲. ترکیب عمودی
۳. ترکیب بصورت مجتمع

ترکیب افقی

نوعی از ترکیب است که شرکت های ترکیب شونده در یک رشته اقتصادی فعالیت می کنند و ممکن است حتی رقیب هم نیز باشند . عمده ترین هدف این نوع ترکیب ایجاد انحصار در بازار است . از نمونه های این نوع ترکیب می توان به ترکیب دو شرکت تولید کننده محصولات لبنی و یا ترکیب دو تولید کننده لباس اشاره کرد .

ترکیب عمودی

نوع دیگری از ترکیب است که در آن شرکت های ترکیب شونده مکمل اقتصادی یکدیگر هستند ، مثل ترکیب یک شرکت تولید کننده چرم با یک شرکت تولید کننده کفش . هدف عمده این نوع ترکیب بالا بردن سطح کارایی عملیات واحد تجاری می باشد .

ترکیب بصورت مجتمع

در این نوع ترکیب ، شرکت های ترکیب شونده ، لزوما در یک رشته اقتصادی فعالیت نمی کنند . این نوع ترکیب معمولا زمانی رخ می دهد که یک شرکت سهامی برای ایجاد تنوع در عملیات وارد بازار و صنایع جدید شود . مثل ترکیب یک شرکت تولید کننده مواد غذایی با یک شرکت تولید کننده پارچه .

مفهوم کنترل در ترکیب واحد تجاری

ترکیب واحد های تجاری بسیار متنوع بوده اما بیشتر ترکیب های تجاری از دو حالت زیر خارج نیستند :

۱. تحصیل خالص دارایی یک شرکت دیگر ،

- با پرداخت وجه نقد
- با انتشار سهام

۲. تحصیل سهام عادی دارای حق رأی یک شرکت دیگر

- با پرداخت وجه نقد
- با انتشار سهام

تحصیل خالص دارایی های یک شرکت با پرداخت وجه نقد :

در این حالت ، یک شرکت ، خالص دارایی های یک شرکت دیگر را در ازای پرداخت وجه نقد یا معادل آن خریداری می کند . برای توضیح بیشتر به تشریح یک مثال می پردازیم .

مثال

شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را نقداً به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . دارایی های شرکت ب مبلغ ۱۹۰۰۰۰ ریال و بدهی های آن مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال می باشد . ثبت تحصیل شرکت ب را در دفاتر الف وارد کنید ؟

حل :

۱۹۰۰۰۰	دارایی ب (به تفکیک)
۴۰۰۰۰	بدهی های ب (به تفکیک)
۱۵۰۰۰۰	وجوه نقد

معمولاً شرکت ب بعد از ترکیب منحل می گردد .

تحصیل خالص دارایی های یک شرکت با سهام :

در این حالت ، یک شرکت ، خالص دارایی های یک شرکت دیگر را با انتشار سهام و تحویل آن به سهامداران شرکت ترکیب شونده ، خریداری می کند .

مثال

شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال با صدور ۱۰۰ برگ سهام عادی ۱۰۰۰ ریالی خود که ارزش بازار آن ۱۵۰۰ ریال بود ، خریداری کرده است . دارایی های شرکت ب مبلغ ۱۹۰۰۰۰ ریال و بدهی های آن مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال می باشد . ثبت تحصیل شرکت ب را در دفاتر الف وارد کنید ؟

حل :

		۱۹۰۰۰۰		دارایی ب (به تفکیک)
		۴۰۰۰۰		بدهی های ب (به تفکیک)
۱۰۰۰×۱۰۰	=	۱۰۰۰۰۰		سهام عادی
۵۰۰×۱۰۰	=	۵۰۰۰۰		صرف سهام عادی

تحصیل سهام عادی یک شرکت با پرداخت وجه نقد :

در این حالت ، یک شرکت ، تمامی سهام عادی دارای حق رأی یک شرکت دیگر را با پرداخت وجه نقد خریداری می نماید . در این حالت شرکت ترکیب کننده در دفاتر خود حسابداری تحت عنوان سرمایه گذاری در شرکت سرمایه پذیر ایجاد می کند که معادل بهای تمام شده خرید شرکت سرمایه پذیر بدهکار می گردد .

مثال

شرکت الف ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال نقداً خریداری کرده است . مطلوبست ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت الف ؟

حل :

		۵۰۰۰۰۰		سرمایه گذاری در ب
		۵۰۰۰۰۰		وجوه نقد

تحصیل سهام عادی یک شرکت با انتشار سهام :

در این حالت ، یک شرکت ، تمامی سهام عادی دارای حق رأی یک شرکت دیگر را با انتشار سهام خود و تحویل آن به سهامداران شرکت سرمایه پذیر ، خریداری می نماید .

مثال

شرکت الف ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۷۵۰۰۰۰ ریال با صدور ۷۵۰ سهم ۱۰۰۰ ریال خود خریداری کرده است . مطلوبست ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت الف ؟

حل :

		۷۵۰۰۰۰		سرمایه گذاری در ب
۱۰۰۰×۷۵۰	=	۷۵۰۰۰۰		سهام عادی

اشکال تجاری ترکیب

ترکیب شرکت ها می تواند به چند روش قانونی انجام شود . از جمله این روش ها می توان به موارد زیر اشاره کرد :

۱. ادغام قانونی :

نوعی ترکیب است که دو شرکت با هم ترکیب شده و یکی از آنها (شرکت ترکیب شونده) منحل می شود و دارایی ها و بدهی های آن به ارزش روز به شرکت ترکیب کننده منتقل می گردد . بطور مثال ، زمانی که شرکت ب (ترکیب شونده) جذب شرکت الف (ترکیب کننده) گردد و شرکت ب منحل گردد ، ادغام قانونی رخ داده است . در این حالت شرکت الف به فعالیت های خود ادامه می دهد .

۲. تلفیق قانونی :

نوعی از ترکیب است که در آن دو یا چند شرکت ، با هم ترکیب شده و شرکتی جدید را بوجود می آورند و خود منحل می شوند . در این حالت که به ادغام دو طرفه نیز معروف است ، کلیه دارایی و بدهی های شرکت های ترکیب شونده به ارزش روز به شرکت جدید منتقل می شوند . بطور مثال شرکت الف و ب ترکیب شده و شرکت ج را بوجود می آورند و خود منحل می گردند .

۳. تحصیل سهام :

این نوع ترکیب زمانی اتفاق می افتد که یک شرکت سهام عادی دارای حق رأی یک شرکت دیگر را خریداری نماید . در این حالت دو واحد حقوقی شخصیت تجاری خود را حفظ می کنند و هیچکدام منحل نمی گردند . در تحصیل بیش از ۵۰٪ سهام عادی دارای حق رأی (توانایی کنترل) ، به شرکت ترکیب کننده "اصلی" و به شرکت ترکیب شونده "فرعی" می گوئیم . در این حالت شرکت اصلی باید صورت های مالی تلفیقی تهیه کند .

کنترل

به توانایی هدایت سیاست های مالی و اقتصادی یک واحد اقتصادی توسط یک واحد اقتصادی دیگر ، کنترل می گویند .

انواع روش های ترکیب :

۱. روش خرید :

در این روش کلیه دارایی ها و بدهی های شرکت ترکیب شونده تجدید ارزیابی شده و به ارزش روز در دفاتر ثبت می گردند و سرقفلی شناسایی می گردد .

۲. روش اتحاد منافع :

در این روش کلیه دارایی ها و بدهی های شرکت ترکیب شونده به مبلغ دفتری و پس از یکسان سازی رویه های حسابداری به شرکت ترکیب کننده منتقل می گردد و سرقفلی شناسایی نمی گردد . این روش تقریباً منسوخ شده است .

بهای تمام شده ترکیب در روش خرید :

بهای تمام شده ترکیب یک شرکت شامل سه بخش زیر است :

۱. کلیه وجوه نقد ، دارایی ، سهام و سایر اقلام پرداختی :

دارایی های پرداختی باید به ارزش متعارف در نظر گرفته شوند و همچنین سهام و اوراق پرداختنی باید به ارزش روز در محاسبات مورد استفاده قرار گیرند .

۲. هزینه های مستقیم ترکیب :

طبق استاندارد ایران هزینه هایی مثل کارشناسی ، حسابرسی ، ارزیابی و هزینه های قانونی ترکیب مثل مجوز چاپ و انتشار اوراق ، جزء هزینه ای مستقیم محسوب می گردند . هزینه های غیر مستقیم طبق استاندارد ایران مخارج اداری ترکیب ماث تبلیغات و هزینه تأمین مالی و هزینه چاپ اوراق بهادار می باشد . هزینه غیر مستقیم به هزینه دوره منظور می گردد .

۳. پرداخت های آتی برای تعهدات احتمالی :

گاهی اوقات پیش میاید برای اطمینان یا تشویق سهامداران شرکت ترکیب شونده ، شرکت اصلی تعهداتی را قبول می کند که بشرح زیر است :

- تعهدات مربوط به قیمت سهام و اوراق پرداخت شده و
- تعهدات مربوط به رسیدن به سطح مشخصی از سود .

در مورد این تعهدات در ادامه توضیح خواهیم داد .

حسابداری ترکیب واحد تجاری در روش خرید :

مثال

فرض کنید شرکت الف ۱۰٪ خالص دارایی شرکت ب را در ازای صدور ۱۰۰۰ سهم عادی ۱۰۰۰ ریال که در بازار ۱۲۰۰ ریال خرید و فروش می شد خریداری کرد . دارایی و بدهی ب بشرح زیر بود :

۱۵۰۰۰۰	نقد
۵۰۰۰۰۰	کالا
۳۰۰۰۰۰	ساختمان
۵۰۰۰۰۰	بدهی
۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۴۰۰۰۰۰	صرف سهام

هزینه های ترکیب بشرح زیر بود :

۱۰۰۰۰۰	حق الزحمه حسابرسی
۲۰۰۰۰	هزینه مجوز چاپ سهام
۳۰۰۰۰	هزینه چاپ سهام

مطلوبست ثبت خرید در دفاتر شرکت ب ؟

حل :

ثبت صدور سهام برای خرید :

1000×1200	=	۱۲۰۰۰۰۰	خالص دارایی ب
1000×1000	=	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
1000×200	=	۲۰۰۰۰۰	صرف سهام

ثبت پرداخت هزینه ها :

$1000000 + 200000$	=	۱۲۰۰۰۰	خالص دارایی ب
هزینه چاپ سهام	=	۳۰۰۰۰	هزینه ترکیب
		۱۵۰۰۰۰	وجوه نقد

ثبت وارد کردن دارایی های ب در شرکت الف :

		۱۵۰۰۰۰	نقد
		۵۰۰۰۰۰	کالا
		۳۰۰۰۰۰	ساختمان
اختلاف دو طرف ثبت	=	۴۳۰۰۰۰	سرقفلی
		۵۰۰۰۰	بدهی ها

$1200000 + 1200000$	=	۱۳۲۰۰۰۰	خالص دارایی ب
---------------------	---	---------	---------------

✓ هرگونه مازاد یا کسری پرداختی نسبت به جمع ارزش دفتری و تجدید ارزیابی شرکت ترکیب شونده ، سرقفلی نام دارد . اگر مازاد پرداختی داشتیم ، سرقفلی مثبت خواهیم داشت که در دفاتر ثبت می گردد و در طی معمولاً ۲۰ سال مستهلاک می گردد اما اگر کسری پرداخت

داشتیم ، مبلغ آن بین دارایی های غیر پولی شرکت ترکیب شونده به نسبت ارزش روز آنها سر شکن می گردد .

مثال

در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت الوند خالص دارایی شرکت سهند را در یک ادغام یک طرفه به مبلغ ۱۰۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد (روش خرید) . هزینه های مستقیم این ترکیب بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال بوده است . ترازنامه شرکت سهند در تاریخ تحصیل بشرح زیر است :

ترازنامه

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و سرمایه	ارزش دفتری	ارزش روز
نقد	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	اوراق پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
زمین	۵۰۰۰۰۰	800000	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
سرقفلی	۱۰۰۰۰۰	۰			
جمع	۱۲۰۰۰۰۰	۰	جمع	۱۲۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر الوند بابت خرید ؟

حل :

خالص دارایی های شرکت سهند به ارزش دفتری :

۱۲۰۰۰۰۰

جمع دارایی ها

(۳۰۰۰۰۰)

- بدهی ها

(۱۰۰۰۰۰)

- اوراق پرداختنی

۸۰۰۰۰۰

مبلغ کل تجدید ارزیابی ها :

ارزش دفتری	ارزش روز	مازاد/کسری
۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
۳۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	(۵۰۰۰۰)
۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
۱۰۰۰۰۰	۰	(۱۰۰۰۰۰)
جمع کل تجدید ارزیابی ها		<u>۲۰۰۰۰۰</u>

ارزش روز شرکت سهند :

۸۰۰۰۰۰	خالص دارایی شرکت سهند به ارزش دفتری
<u>۲۰۰۰۰۰</u>	+ تجدید ارزیابی
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	ارزش روز شرکت سهند

ثبت مربوط به خرید در دفاتر الوند :

۱۰۵۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰۰	=	۱۱۰۰۰۰۰	خالص دارایی های سهند
هزینه مستقیم + خرید	=	۱۱۰۰۰۰۰	وجوه نقد

محاسبه سرفلی :

۱۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده خرید شرکت سهند
<u>(۱۰۰۰۰۰۰)</u>	- ارزش روز خالص دارایی های سهند
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	سرفلی مثبت

ثبت انتقال دارایی ها و بدهی های سهند به دفاتر الوند :

۱۰۰۰۰۰	نقد
۲۵۰۰۰۰	کالا
۲۵۰۰۰۰	ساختمان
۸۰۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰	سرفلی
۳۰۰۰۰۰	بدهی ها
۱۰۰۰۰۰	اوراق پرداختی
۱۱۰۰۰۰۰	خالص درایی سهند

✓ لازم به ذکر است در ادغام یکطرفه ، کلیه دارایی ها و بدهی های شرکت ترکیب شونده به ارزش روز ثبت می شود و مواردی اعم از استهلاک انباشته و ذخیره و ... به دفاتر خریدار منتقل نمی گردد .

حال اگر در مثال فوق ، شرکت الوند بجای پرداخت ۱۰۵۰۰۰۰ ریال وجه نقد ، ۳۵۰ سهم عادی ۲۰۰۰ ریالی که ارزش بازار آن ۳۰۰۰ ریال بود پرداخت می کرد ، ثبت خرید به شکل زیر تغییر پیدا می کرد :

ثبت مربوط به خرید در دفاتر الوند :

$$\begin{aligned}
 (3000 \times 350) + 50000 &= 1100000 && \text{خالص دارایی های سهند} \\
 \text{هزینه مستقیم} &= 50000 && \text{وجوه نقد} \\
 2000 \times 350 &= 700000 && \text{سهام عادی} \\
 (3000 - 2000) \times 350 &= 350000 && \text{صرف سهام عادی}
 \end{aligned}$$

مثال

در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت الوند خالص دارایی شرکت سهند را در یک ادغام یک طرفه به مبلغ ۹۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد (روش خرید). هزینه های مستقیم این ترکیب بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال بوده است. ترازنامه شرکت سهند در تاریخ تحصیل بشرح زیر است :

ترازنامه

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و سرمایه	ارزش دفتری	ارزش روز
نقد	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	اوراق پرداختی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
زمین	۵۰۰۰۰۰	800000	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
سرقفلی	۱۰۰۰۰۰	۰			
جمع	<u>۱۲۰۰۰۰۰</u>		جمع	<u>۱۲۰۰۰۰۰</u>	

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر الوند بابت خرید ؟

حل :

خالص دارایی های شرکت سهند به ارزش دفتری :

$$\begin{aligned}
 &1200000 && \text{جمع دارایی ها} \\
 &(300000) && - \text{ بدهی ها} \\
 &\underline{(100000)} && - \text{ اوراق پرداختی} \\
 &\underline{\underline{800000}} &&
 \end{aligned}$$

مبلغ کل تجدید ارزیابی ها :

مازاد/کسری	ارزش روز	ارزش دفتری	
۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	کالا
(۵۰۰۰۰)	۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	زمین
(۱۰۰۰۰۰۰)	.	۱۰۰۰۰۰۰	سرفلی
<u>۲۰۰۰۰۰</u>			جمع کل تجدید ارزیابی ها

ارزش روز شرکت سهند :

۸۰۰۰۰۰	خالص دارایی شرکت سهند به ارزش دفتری
<u>۲۰۰۰۰۰</u>	+ تجدید ارزیابی
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	ارزش روز شرکت سهند

ثبت مربوط به خرید در دفاتر الوند :

۹۰۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰	=	۹۵۰۰۰۰	خالص دارایی های سهند
هزینه مستقیم + خرید	=	۹۵۰۰۰۰	وجوه نقد

محاسبه سرفلی :

۹۵۰۰۰۰	بهای تمام شده خرید شرکت سهند
(۱۰۰۰۰۰۰)	- ارزش روز خالص دارایی های سهند
<u>(۵۰۰۰۰۰)</u>	سرفلی منفی

ثبت انتقال دارایی ها و بدهی های سهند به دفاتر الوند :

۱۰۰۰۰۰	نقد
۲۵۰۰۰۰	کالا
۲۵۰۰۰۰	ساختمان
۸۰۰۰۰۰	زمین
۳۰۰۰۰۰	بدهی ها
۱۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی
۹۵۰۰۰۰	خالص درایی سهند
۵۰۰۰۰۰	سرفلی منفی

همانطور که می دانیم ، سرقفلی منفی باید بین دارایی های غیر پولی نسبت به ارزش روز آنها تسهیم شود . در زیر محاسبات مربوط به تسهیم را مشاهده خواهیم کرد :

ارزش روز کل دارایی های غیر پولی :

نسبت	ارزش روز	
۱۹٪ (۱)	۲۵۰۰۰۰	کالا
۱۹٪ (۲)	۲۵۰۰۰۰	ساختمان
۶۲٪ (۳)	۸۰۰۰۰۰	زمین
	<u>۱۳۰۰۰۰۰</u>	جمع

$$(1) = \frac{250000}{1300000} = 19\%$$

$$(2) = \frac{250000}{1300000} = 19\%$$

$$(3) = \frac{800000}{1300000} = 62\%$$

جدول تسهیم سرقفلی منفی بین دارایی های غیر پولی :

سهم	نسبت	سرقفلی منفی	
(۹۵۰۰)	٪۱۹	(۵۰۰۰۰)	کالا
(۹۵۰۰)	٪۱۹	(۵۰۰۰۰)	ساختمان
(۳۱۰۰۰)	٪۶۲	(۵۰۰۰۰)	زمین

ثبت بستن سرقفلی منفی در دفاتر الوند بشرح زیر است :

۵۰۰۰۰	سرقفلی منفی
۹۵۰۰	کالا
۹۵۰۰	ساختمان
۳۱۰۰۰	زمین

حسابداری ترکیب در دفاتر فروشنده

این ثبت ها همانند انحلال معمولی است . در این حالت می توان از دو روش استفاده کرد :

۱. روش وجه معامله خالص

۲. روش وجه معامله ناخالص

روش وجه معامله خالص

فرض می شود بدهی های شرکت ترکیب شونده توسط شرکت ترکیب کننده تقبل نمی شود . لذا طلب از خریدار بطور خالص نوشته می شود . در این روش برای شرکت ترکیب شونده ثبت های زیر را وارد می کنیم :

	XXX	تصفیه
دارایی ها	XXX	=
به مبلغ دفتری کل دارایی ها		

	XXX	بدهی ها
تصفیه	XXX	=
به مبلغ دفتری بدهی ها		

	XXX	طلب از خریدار
تصفیه	XXX	=
به مبلغ وجه معامله خالص		

در این زمان از حساب تصفیه مانده گیری می کنیم و مانده آن را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

	XXX	حقوق صاحبان سهام
تصفیه	XXX	

در این زمان تمام عناوین بخش حقوق صاحبان سهام را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

	XXX	سهام عادی
	XXX	سود انباشته

	XXX	حقوق صاحبان سهام
--	-----	------------------

بستن حساب طلب از خریدار به حساب حقوق صاحبان سهام :

	XXX	حقوق صاحبان سهام
	XXX	طلب از خریدار

روش وجه معامله ناخالص

در این روش فرض می شود که ترکیب کننده بدهی های شرکت ترکیب شونده را تقبل کرده ، لذا وجه معامله را باید ناخالص محاسبه کرد . نحوه محاسبه وجه معامله ناخالص بصورت زیر است :

بدهی شرکت ترکیب شونده + وجه معامله خالص = وجه معامله ناخالص

	XXX	تصفیه
دارایی ها	XXX	=
به مبلغ دفتری کل دارایی ها		

	XXX	بدهی ها
طلب از خریدار	XXX	=
به مبلغ دفتری بدهی ها		

	XXX	طلب از خریدار
تصفیه	XXX	=
به مبلغ وجه معامله ناخالص		

در این زمان از حساب تصفیه مانده گیری می کنیم و مانده آن را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

حقوق صاحبان سهام	XXX
تصفیه	XXX

در این زمان تمام عناوین بخش حقوق صاحبان سهام را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

سهام عادی	XXX
سود انباشته	XXX
حقوق صاحبان سهام	XXX

بستن حساب طلب از خریدار به حساب حقوق صاحبان سهام :

حقوق صاحبان سهام	XXX
طلب از خریدار	XXX

مثال

شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ خریداری کرده است . شرکت الف بدهی های شرکت ب را متقبل نشده است (روش وجه معامله خالص) . کل دارایی های ب ۱۲۰۰۰۰۰ ریال ، بدهی آن ۱۰۰۰۰۰ ریال و سهام عادی ۱۱۰۰۰۰ ریال بود. مطلوبست ثبت ترکیب در دفاتر شرکت ب ؟

حل :

ثبت بستن حساب دارایی ها به ارزش دفتری :

حساب تصفیه ۱۲۰۰۰۰

دارایی ها ۱۲۰۰۰۰

ثبت بستن و پرداخت بدهی ها :

بدهی ها ۱۰۰۰۰

حساب تصفیه ۱۰۰۰۰

ثبت فروش دارایی ها :

طلب از خریدار ۱۰۰۰۰۰

حساب تصفیه ۱۰۰۰۰۰

در این زمان از حساب تصفیه مانده گیری می کنیم و مانده آن را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

حساب تصفیه

۱۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰
	<u>۱۰۰۰۰</u>

حقوق صاحبان سهام ۱۰۰۰۰

حساب تصفیه ۱۰۰۰۰

ثبت بستن سهام عادی شرکت ب :

سهام عادی ۱۱۰۰۰۰

حقوق صاحبان سهام ۱۱۰۰۰۰

ثبت بستن حساب طلب از خریدار و حقوق صاحبان سهام :

حقوق صاحبان سهام

۱۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰
<u>۱۰۰۰۰۰</u>	

طلب از خریدار

	۱۰۰۰۰۰
	<u>۱۰۰۰۰۰</u>

حقوق صاحبان سهام ۱۰۰۰۰۰
 طلب از خریدار ۱۰۰۰۰۰

مثال

شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ خریداری کرده است . شرکت الف بدهی های شرکت ب را متقبل شده است (روش وجه معامله نا خالص) . کل دارایی های ب ۱۲۰۰۰۰۰ ریال ، بدهی آن ۱۰۰۰۰۰ ریال و سهام عادی ۱۱۰۰۰۰۰ ریال بود . مطلوبست ثبت ترکیب در دفاتر شرکت ب ؟

حل :

ثبت بستن حساب دارایی ها به ارزش دفتری :

حساب تصفیه ۱۲۰۰۰۰
 دارایی ها ۱۲۰۰۰۰
 ثبت بستن و پرداخت بدهی ها :
 بدهی ها ۱۰۰۰۰۰
 طلب از خریدار ۱۰۰۰۰۰
 ثبت فروش دارایی ها :
 طلب از خریدار ۱۱۰۰۰۰۰
 حساب تصفیه ۱۱۰۰۰۰۰

در این زمان از حساب تصفیه مانده گیری می کنیم و مانده آن را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

حساب تصفیه

۱۱۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰
	<u>۱۰۰۰۰</u>

حقوق صاحبان سهام ۱۰۰۰۰۰
 حساب تصفیه ۱۰۰۰۰
 ثبت بستن سهام عادی شرکت ب :
 سهام عادی ۱۱۰۰۰۰
 حقوق صاحبان سهام ۱۱۰۰۰۰

ثبت بستن حساب طلب از خریدار و حقوق صاحبان سهام :

حقوق صاحبان سهام

۱۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰
<u>۱۰۰۰۰۰</u>	

طلب از خریدار

۱۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰
	<u>۱۰۰۰۰۰</u>

۱۰۰۰۰۰ حقوق صاحبان سهام
 ۱۰۰۰۰۰ طلب از خریدار

شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی

گاهی اوقات ممکن است ارزش سرقفلی که شرکت ترکیب کننده از شرکت ترکیب شونده خریداری کرده است ، در سال های بعد کاهش یابد . در این حالت باید سرقفلی شناسایی شده در زمان خرید تعدیل شود . این تعدیلات از مقایسه ارزش روز سهام شرکت ترکیب شونده با ارزش روز دارایی های آن محاسبه می گردد . اگر ارزش سرقفلی در سال های بعد افزایش یافت ، باید تا سقف زیان های گذشته ، درآمد شناسایی کرد .

مثال

شرکت الف در زمان خرید شرکت ب مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال سرقفلی شناسایی کرده است . در پایان دوره مالی ، ارزش روز سهام شرکت ب ۲۰۰۰۰۰۰ ریال و ارزش روز دارایی های آن ۱۹۰۰۰۰۰۰ ریال بود . شرکت الف سرقفلی را طی ۲۰ سال مستهلاک می کند . مطلوبست تعدیلات سرقفلی ؟

حل :

$$\text{باقیمانده سرقفلی در پایان دوره مالی} = 200000 - \frac{200000}{20} = 190000$$

$$2000000 - 1900000 = 100000 = \text{ارزش روز سرقفلی}$$

$$100000 - 190000 = (90000) = \text{کاهش ارزش روز سرقفلی}$$

ثبت تعدیلات سرقفلی :

زیان ناشی از کاهش ارزش
سرقفلی

۹۰۰۰۰
۹۰۰۰۰

مثال

فرض کنید در ادامه مثال قبل در پایان سال دوم ، ارزش روز سهام شرکت ب ۲۲۰۰۰۰۰۰ ریال و ارزش روز دارایی های آن ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال باشد . مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر الف ؟

حل :

سرقفلی	
۱۰۰۰۰۰ استهلاک سال اول	۲۰۰۰۰۰
۹۰۰۰۰۰ زیان کاهش ارزش سال اول	
۱۰۰۰۰۰ استهلاک سال دوم	
	<u>۹۰۰۰۰</u>

۹۰۰۰۰ = باقیمانده سرقفلی در پایان دوره مالی

$2200000 - 2000000 = 200000$ = ارزش روز سرقفلی

$200000 - 90000 = 110000$ = افزایش ارزش روز سرقفلی

چون در سال قبل ۹۰۰۰۰ زیان کاهش ارزش داشتیم ، فقط تا سقف ۹۰۰۰۰ ریال درآمد شناسایی می کنیم :

سرقفلی
درآمد افزایش ارزش سرقفلی

۹۰۰۰۰
۹۰۰۰۰

پرداخت های آتی برای تعهدات احتمالی (تعهد نسبت به قیمت اوراق)

گاهی مواقع واحد ترکیبی به منظور تشویق سهامداران واحد ترکیب شونده قیمت اوراق صادره را تضمین می کند تا آنها نگران از دست دادن منافع خود نباشند ، خصوصاً زمانی که اوراق بدهی صادر می شود و نوسانات نرخ بهره اثرگذار است . در چنین مواقعی واحد ترکیب کننده تعهد می نماید که اگر قیمت اوراق صادره در بازار از حد مشخصی کمتر شود ، پول اضافی یا سهام اضافی بدهد .

✓ از آنجایی که در این روش مبلغ معامله ثابت است ، لذا هر گونه وجوه نقد اضافی یا سهام اضافی پرداختی باید به حساب کسر سهام عادی منظور گردد .

✓ هنگامی که در قبال مبلغ تضمین شده سهام صادر شود، باید به مبلغ اسمی ثبت گردد.

مثال

شرکت گلبرگ ۱۰۰٪ سهام عادی کاج را در مقابل ۱۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی که ارزش بازار هر سهم ۴۰۰۰ ریال بود، خریداری کرد. شرکت گلبرگ تعهد کرد که قیمت سهام تا یک سال ۴۰۰۰ ریال باقی بماند و در صورت کاهش:

الف) وجه نقد اضافی دهد،

ب) سهام اضافی دهد

در مدت یک سال مبلغ بازار سهام به ۲۰۰۰ ریال رسیده است. مطلوبست ثبت های لازم در هر یک از شرایط فوق؟

حل:

الف)

$$\text{مبلغ اولیه معامله} = 4000 \times 100 = 400000$$

$$\text{ارزش روز مبلغ معامله در پایان یک سال} = 100 \times 2000 = 200000$$

$$200000 - 400000 = -200000 = \text{زیان سهامداران کاج که باید به آنان پرداخت کنیم}$$

$$\begin{array}{r} 200000 \\ 200000 \end{array}$$

صرف سهام عادی

بانک

چون در هنگام خرید، صرف سهام عادی داشتیم (۱۰۰ × ۳۰۰۰)، مبلغ تعهد را از صرف کسر می کنیم.

ب)

$$\text{مبلغ اولیه معامله} = 4000 \times 100 = 400000$$

$$\text{ارزش روز مبلغ معامله در پایان یک سال} = 100 \times 2000 = 200000$$

$$200000 - 400000 = -200000 = \text{زیان سهامداران کاج که باید به آنان پرداخت کنیم}$$

$$\text{تعداد سهامی که باید به سهامداران کاج بدهیم} = \frac{200000}{2000} = 100$$

$$\begin{array}{r} 100000 \\ 100000 \end{array} = 100000 \times 100 \text{ (ارزش اسمی سهام عادی)}$$

صرف سهام

سهام عادی

پرداخت های آتی برای تعهدات احتمالی (رسیدن به سطحی معین از سود)

در این مواقع واحد ترکیب کننده تعهد می کند که در صورت رسیدن به سطح مشخصی از درآمد ، مبلغی را بعنوان وجه نقد اضافی یا سهام اضافی به سهامداران شرکت ترکیب شونده بدهد . از آنجایی که این مبلغ پرداختی یا ارزش روز سهام پرداختی بعنوان بخشی از بهای تمام شده است ، لذا باید بهای تمام شده خرید شرکت را تعدیل کنیم که بستگی به سرفلی شناسایی شده در زمان تحصیل دارد . اگر در زمان تحصیل سرفلی مثبت داشتیم ، این مبلغ پرداختی به سرفلی اضافه می گردد :

سرفلی	XXX
بانک	XXX

اما اگر سرفلی منفی داشتیم ، این مبلغ تعهد شده را به نسبت تخصیص سرفلی منفی در زمان تحصیل بین دارایی های غیر پولی تا سقف سرفلی منفی اولیه تقسیم می کنیم و در صورت وجود مازاد به حساب سرفلی منتقل می کنیم :

کالا	XXX
ساختمان	XXX
سرفلی	XXX
بانک	XXX

مثال

شرکت گلبرگ ۱۰۰٪ خالص دارایی کاج را خریداری کرده است . سرفلی منفی در زمان ترکیب ۲۰۰۰۰ ریال که به نسبت زیر بین دارایی های غیر پولی تقسیم شد :

کالا	۱۰۰۰۰
زمین	۶۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰

شرکت گلبرگ تعهد کرده بود اگر یک سال پس از ترکیب درآمد شرکت به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال برسد ، مطلوبست ثبت های هر یک از حالات زیر :

الف) ۲۵۰۰۰ وجه نقد به سهامداران کاج بدهد ،

ب) ۱۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی که در بازار ۲۰۰۰ ریال معامله میشود به سهامداران کاج بدهد

حل :

(الف)

		۱۰۰۰۰	کالا
		۶۰۰۰	زمین
		۴۰۰۰	ساختمان
		۵۰۰۰	سرقفلی
۲۵۰۰۰ - ۲۰۰۰۰	=	۲۵۰۰۰	بانک

(ب)

		۱۰۰۰۰	کالا
		۶۰۰۰	زمین
		۴۰۰۰	ساختمان
		۱۰۰۰۰	سهام عادی
۱۰۰۰۰×۱۰	=	۱۰۰۰۰	
$(۲۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰) \times ۱۰$	=	۱۰۰۰۰	صرف سهام عادی

خرید اهرمی

گاهی پیش میاید که مدیران برخی شرکت ها که درصدی از سهام آن شرکت را در اختیار دارند ، با سهام خود یک شرکت جدید ایجاد کنند و با دریافت وام کلان بقیه سهام شرکت اصلی را بخرند و مالک کل شرکت شوند .



مدیران A شرکت B را تاسیس می کنند

ثبت های لازم در دفاتر شرکت B :

		XXX	سرمایه گذاری در A
		XXX	سهام عادی
معمولا به ارزش دفتری	=	XXX	

در زمان دریافت وام :

		XXX	بانک
		XXX	وام

در زمان خرید بقیه سهام شرکت A :

$$\text{سرمایه گذاری در A} = \text{به بهای تمام شده خرید سهام عادی} \times \text{XXX}$$

مثال

اطلاعات زیر مربوط به شرکت گلبرگ است که مدیران آن ملک ۱۰٪ سهام عادی شرکت هستند :

ترازنامه گلبرگ

نقد	۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰
کالا	۱۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۲۰۰۰۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰
ساختمان	۱۳۰۰۰۰		
جمع	۳۵۰۰۰۰	جمع	۳۵۰۰۰۰

مدیران با تأسیس شرکت جدید اقدام به دریافت ۳۰۰۰۰۰ ریال وام کرده اند و ۹۰٪ دیگر شرکت گلبرگ را به مبلغ ۲۸۰۰۰۰ ریال با ۱۰۰۰۰۰ ریال هزینه مستقیم خریداری کردند. تجدید ارزیابی در زمان خرید بشرح زیر بوده است :

کالا	۱۲۰۰۰۰
زمین	۸۰۰۰۰

مطلوبست ثبت های لازم در شرکت جدید ؟

حل :

ثبت تأسیس :

$$\text{سرمایه گذاری در گلبرگ} = \frac{(\text{سهام عادی} - \text{سهام ۱۰۰۰ ریالی}) \times ۱۰\%}{\text{سهام عادی}}$$

ثبت دریافت وام :

$$\text{بانک} = ۳۰۰۰۰۰$$

$$\text{وام} = ۳۰۰۰۰۰$$

ثبت خرید بقیه سهام شرکت گلبرگ :

$$\text{سرمایه گذاری در گلبرگ} = \frac{۲۸۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰}{۲۹۰۰۰۰}$$

بانک

ثبت انتقال دارایی ها و بدهی ها :

	۵۰۰۰۰	نقد
$100000 + (0.90 \times 200000)$	= ۱۱۸۰۰۰	کالا
$70000 + (0.90 \times 100000)$	= ۷۹۰۰۰	زمین
	۱۳۰۰۰۰	ساختمان
$290000 - (0.90 \times 280000)$	= ۳۸۰۰۰	سرقفلی
	۱۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
$290000 + 25000$	= ۳۱۵۰۰۰	سرمایه گذاری در گلبرگ

تعریف تلفیق

در این حالت دو شرکت با هم ادغام شده و یک شرکت جدید ایجاد می گردد . در این گونه ترکیب دو شرکت اولیه منحل می گردند و شرکتی جدید بوجود می آید .
در این نوع ترکیب اقدامات زیر لازم است :

۱. مشخص کردن شرکت ترکیب کننده (معمولا شرکتی که ارزش روز دارایی های آن بیشتر است ، ترکیب کننده است)
۲. ارزش دفتری شرکت ترکیب کننده و ارزش روز شرکت ترکیب شونده به شرکت جدید منتقل می گردد و دو شرکت منحل می گردند
۳. محاسبه سرقفلی ترکیبی
۴. تقسیم سهام شرکت جدید به نسبت ارزش روز خالص دارایی های دو شرکت بین سهامداران آنها .

مثال

اطلاعات زیر مربوط به دو شرکت گلبرگ و کاج بصورت زیر در اختیار است :

ترازنامه گلبرگ

۱۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۲۰۰۰۰۰	نقد
۴۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۱۰۰۰۰۰	کالا
۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰	زمین
		۲۰۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۶۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۶۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

ترازنامه کاج

۸۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰	نقد
۱۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۲۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰	سود انباشته	۸۰۰۰۰	زمین
		۵۰۰۰۰	ساختمان
		۲۰۰۰۰	سرقفلی
<u>۲۲۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۲۲۰۰۰۰</u>	جمع

تجدید ارزیابی دارایی های دو شرکت به شرح زیر است :

کاج	گلبرگ	
۴۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	کالا
۱۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	زمین
۷۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	ساختمان
۱۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	ح پرداختنی

سرقفلی کاج بی ارزش تلقی شد .

شرکت جدید (نمونه) تعداد ۲۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی منتشر کرده است که قیمت بازار آن ۵۰۰۰ ریال بوده است . هزینه مستقیم ترکیب ۵۰۰۰۰ ریال و هزینه غیر مستقیم ۲۰۰۰۰ ریال بود که توسط گلبرگ پرداخت شد . مطلوبست ثبت حسابداری ترکیب در دفتر شرکت نمونه ؟

حل :

الف) تعیین شرکت ترکیب کننده :

$$= 90000 - 200000 + 80000 + 150000 + 220000 = 560000$$

$$= 170000 = 50000 + 40000 + 110000 + 70000 - 100000$$

بنابراین شرکت گلبرگ ترکیب کننده است .

ب) محاسبه بهای تمام شده خرید :

$$= 1050000 = (200 \times 5000) + 50000$$

		۱۰۵۰۰۰۰	خالص دارایی گلبیگ و کاج
		۲۰۰۰۰	هزینه ترکیب
$۵۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰$	=	۷۰۰۰۰	بدهی به گلبیگ
۲۰۰×۱۰۰۰	=	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
$(۵۰۰۰ - ۱۰۰۰) \times ۲۰۰$	=	۸۰۰۰۰۰	صرف سهام عادی
= (ارزش روز کاج) ۱۷۰۰۰۰ - (ارزش دفتری گلبیگ) ۵۰۰۰۰۰ - ۱۰۵۰۰۰۰ = محاسبه سرقفلی			
380000			

ثبت ادغام:

$۵۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰$	=	۲۵۰۰۰۰	نقد
$۴۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰$	=	۱۴۰۰۰۰	کالا
$۱۱۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰$	=	۲۱۰۰۰۰	زمین
$۷۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰$	=	۲۷۰۰۰۰	ساختمان
		۳۸۰۰۰۰	سرفقلی
$۱۰۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰$	=	۲۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
		۱۰۵۰۰۰۰	خالص دارایی گلبیگ و کاج

تمرین های فصل اول

تمرین ۱ - شرکت کاوه ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت کیوان را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است. ارزش روز دارایی ها و بدهی های شرکت کیوان تقریباً برابر ارزش دفتری هستند. ترازنامه شرکت کیوان در هنگام خرید بشرح زیر است:

ترازنامه

۱۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰	نقد
۸۰۰۰۰	سهام عادی	۱۵۰۰۰	کالا
۲۰۰۰۰	سود انباشته	۴۵۰۰۰	زمین
		۴۰۰۰۰	ساختمان
<u>۱۱۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۱۱۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت کاوه؟

تمرین ۲ - شرکت منصور ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت جاوید را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰ ریال با صدور سهام ۱۰۰۰ ریالی خریداری کرد. ارزش روز و دفتری دارایی های شرکت جاوید تقریباً برابر بوده اند. ترازنامه شرکت جاوید در زیر ارائه شده است، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت منصور؟

ترازنامه

۲۰۰۰۰	بدهی	۲۰۰۰۰	نقد
۱۲۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰	کالا
۳۰۰۰۰	سود انباشته	۶۰۰۰۰	زمین
		۴۰۰۰۰	ساختمان
<u>۱۷۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۱۷۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها

تمرین ۳ - شرکت گلبرگ ۱۰۰٪ خالص دارایی شرکت گلا را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال بصورت نقد خریداری کرده است. ترازنامه گلا در زیر ارائه شده است، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت گلبرگ؟

ترازنامه

۱۰۰۰۰۰	بدهی	۵۰۰۰۰	نقد
۴۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰	کالا
۵۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰	زمین
		۲۵۰۰۰۰	ساختمان
<u>۵۵۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۵۵۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها

تمرین ۴ - شرکت صابر ۱۰۰٪ خالص دارایی شرکت صالح را به مبلغ ۳۵۰۰۰۰ ریال بصورت نقد خریداری کرده است. ترازنامه گلا در زیر ارائه شده است، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت گلبرگ؟

ترازنامه			
۱۰۰۰۰۰	بدهی	۵۰۰۰۰	نقد
۴۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰	کالا
۵۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰	زمین
		۲۵۰۰۰۰	ساختمان
<u>۵۵۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۵۵۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها

تمرین ۵ - شرکت حامد ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت محمود را با صدور ۱۰۰۰ برگ سهام عادی ۵۰۰ ریالی که در بازار ۷۰۰ ریال معامله می شود خریداری نمود. ترازنامه شرکت محمود در زیر ارائه شده است، مطلوبست ثبت های لازم در شرکت حامد؟

ترازنامه			
۱۰۰۰۰۰	بدهی	۲۰۰۰۰۰	نقد
۵۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۰۰۰۰۰	کالا
۱۰۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰	زمین
		۲۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۷۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۷۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها

تمرین ۶ - شرکت جمال ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت کمال را با صدور ۲۰۰۰ برگ سهام عادی ۱۰۰۰ ریالی که در بازار ۲۵۰۰ ریال معامله می شود، خریداری نمود. ترازنامه شرکت کمال در زیر ارائه شده است، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر جمال؟

ترازنامه			
۱۰۰۰۰۰	بدهی	۲۰۰۰۰۰	نقد
۲۹۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	کالا
۲۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰	زمین
		۱۵۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۳۲۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۳۲۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها

تمرین ۷ - شرکت هراز ۱۰۰٪ سهام عادی شرکت صالح را در بورس به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. دارایی های شرکت صالح مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال و بدهی های آن مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال بوده است. هزینه کارگزار بورس ۵۰۰۰۰ ریال بود. مطلوبست ثبت لازم در دفاتر شرکت هراز؟

تمرین ۸ - شرکت محمد ۱۰۰٪ سهام عادی شرکت احمد را با صدور ۵۰۰۰ سهم ۲۰۰۰ ریالی که در بازار ۳۰۰۰ ریال معامله می شد، خریداری کرد. هزینه مجوز انتشار سهام ۲۰۰۰۰ ریال و هزینه چاپ سهام ۵۰۰۰۰ ریال بوده است. مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت محمد؟

تمرین ۹ - شرکت جاوید ۱۰۰٪ خالص دارایی شرکت جیهون را با صدور ۱۰۰۰ برگ سهام ۱۰۰۰ ریال خریداری کرد. هزینه چاپ سهام مذکور ۵۰۰۰۰ ریال و هزینه حسابرسی و کارشناسی شرکت جیهون مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال بوده است. ترازنامه شرکت جیهون در زیر ارائه شده است:

ترازنامه

دارایی ها:	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی ها:	ارزش دفتری	ارزش روز
نقد	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	
ساختمان	۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰	
جمع	۱۱۰۰۰۰۰		جمع	۱۱۰۰۰۰۰	

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت جاوید؟

تمرین ۱۰ - شرکت حمید ۱۰۰٪ خالص دارایی شرکت سعید را با صدور ۶۰۰ برگ سهام ۱۰۰۰ ریال خریداری کرد. هزینه اداری ترکیب ۵۰۰۰۰ ریال و هزینه قانونی ترکیب مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال بوده است. ترازنامه شرکت جیهون در زیر ارائه شده است:

ترازنامه

دارایی ها:	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی ها:	ارزش دفتری	ارزش روز
نقد	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	
ساختمان	۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰	
جمع	۱۱۰۰۰۰۰		جمع	۱۱۰۰۰۰۰	

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت حمید؟

تمرین ۱۱ - شرکت صمد ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت احمد را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است. ارزش روز دارایی ها و بدهی های شرکت کیوان تقریباً برابر ارزش دفتری هستند. شرکت صمد بدهی های شرکت احمد را متقبل نشده است. ترازنامه شرکت کیوان در هنگام خرید بشرح زیر است:

ترازنامه			
۱۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰	نقد
۸۰۰۰۰	سهام عادی	۱۵۰۰۰	کالا
۲۰۰۰۰	سود انباشته	۴۵۰۰۰	زمین
		۴۰۰۰۰	ساختمان
<u>۱۱۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۱۱۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت احمد؟

تمرین ۱۲ - شرکت محبوب ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت حبیب را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰ ریال با صدور سهام ۱۰۰۰ ریالی خریداری کرد. ارزش روز و دفتری دارایی های شرکت جاوید تقریباً برابر بوده اند. شرکت محبوب بدهی های شرکت حبیب را متقبل شده است. ترازنامه شرکت جاوید در زیر ارائه شده است، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت حبیب؟

ترازنامه			
۲۰۰۰۰	بدهی	۲۰۰۰۰	نقد
۱۲۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰	کالا
۳۰۰۰۰	سود انباشته	۶۰۰۰۰	زمین
		۴۰۰۰۰	ساختمان
<u>۱۷۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۱۷۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها

تمرین ۱۳ - شرکت آبان (ترکیب کننده) ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت آذر را با صدور ۱۰۰۰ برگ سهام ۱۰۰۰ ریالی با ارزش روز ۲۵۰۰ ریال در ۱۳۹۱/۱/۱ خریداری کرد. این شرکت تعهد کرد اگر میانگین قیمت سهام صادره در طول سال ۱۳۹۱ از مبلغ ۲۵۰۰ ریال کمتر شود، ما به التفاوت را به سهامداران سابق شرکت آذر با صدور سهام پرداخت کند. در پایان سال ۹۱ مشخص شد میانگین قیمت سهام ۲۰۰۰ ریال بوده است. مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر آبان؟

تمرین ۱۴ - شرکت دی تعهد کرده است که اگر سود سال ۱۳۹۱ این شرکت به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال برسد، مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به سهامداران سابق شرکت بهمن (ترکیب شده) پرداخت کند. با فرض محقق شدن این شرط و وجود مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال سرففلی حاصل از ترکیب، ثبت های لازم را در دفاتر دی وارد کنید؟

تمرین ۱۵ - در هنگام ترکیب شرکت مهر در آبان، شرکت آبان مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال سرففلی منفی شناسایی کرد که به نسبت ۲۰٪، ۳۰٪ و ۵۰٪ بترتیب بین کالا، زمین و ساختمان تسهیم شده بود. شرکت آبان تعهد کرده بود در صورت رسیدن به ۱۰۰۰۰۰۰ ریال سود در اولین سال ترکیب، مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به سهامداران مهر پرداخت کند. مطلوبست ثبت پرداخت تعهد در دفاتر آبان؟

تمرین ۱۶ - در هنگام ترکیب شرکت اسفند در بهمن، شرکت آبان مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال سرففلی منفی شناسایی کرد که به نسبت ۲۰٪، ۳۰٪ و ۵۰٪ بترتیب بین کالا، زمین و ساختمان تسهیم شده بود. شرکت بهمن تعهد کرده بود در صورت رسیدن به ۱۰۰۰۰۰۰ ریال سود در اولین سال ترکیب، مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال به سهامداران اسفند پرداخت کند. مطلوبست ثبت پرداخت تعهد در دفاتر بهمن؟

تمرین ۱۷ - مدیران شرکت البرز ۱۰٪ از سهام عادی این شرکت را در اختیار دارند. ارزش دفتری شرکت البرز ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. مدیران با سهام خود شرکت الوند را تاسیس کردند و وامی به مبلغ ۷۰۰۰۰۰ ریال دریافت کردند و با این وام باقیمانده سهام شرکت البرز را به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال خریداری کردند. مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت الوند؟

تمرین ۱۸ - ترازنامه دو شرکت گلبرگ و کاج به شرح زیر است:

ترازنامه گلبرگ

نقد	۵۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۸۰۰۰۰۰۰
زمین	۳۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰۰
ساختمان	۴۵۰۰۰۰۰		
جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰۰</u>

ترازنامه کاج

۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	نقد
۴۵۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۳۰۰۰۰۰	کالا
۵۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰	زمین
		۴۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

ارزش روز برخی دارایی های این دو شرکت بشرح زیر است :

کاج	گلبرگ	
۲۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰۰	کالا
۲۱۰۰۰۰	۲۹۰۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	ساختمان

این دو شرکت تصمیم گرفته اند در شرکت جدیدی به نام سرو ترکیب شوند . شرکت سرو برای خرید این دو شرکت ۱۱۰۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی منتشر کرده است . مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت سرو ؟

فصل دوم

صورت مالی تلفیقی در زمان تحصیل

کلیات

گاهی اوقات پیش میاید ، شرکت ها علاوه بر انجام فعالیت های عادی خود ، وجوه مازاد خود را در سهام عادی دارای حق رأی شرکت های دیگر سذمایه گذاری می کنند . این عمل ، عموماً برای نظارت و کنترل بر سایر شرکت ها انجام می شود و اگر درصد سرماییه گذاری بیش از ۵۰٪ سهام عادی دارای حق رأی باشد ، کنترل محقق می شود و دراین حالت شرکت کنترل کننده را سرماییه گذار و شرکت کنترل شونده را سرماییه پذیر می نامیم . در اصطلاح به شرکت سرماییه گذار اصلی و به شرکت سرماییه پذیر فرعی گفته می شود .

تعریف شرکت فرعی

شرکتی که بیش از ۵۰٪ سهام عادی دارای حق رأی آن دراختیار واحد تجاری دیگر باشد ، شرکت فرعی آن واحد تجاری نام دارد . در واقع شرکتی که بطور مستقیم و یا غیر مستقیم تحت کنترل واحد دیگری باشد ، شرکت فرعی آن واحد است .

کنترل ، بجز در اختیار داشتن بالای ۵۰٪ سهام عادی از راه های زر نیز بدست می آید :

۱. توافق با سایر سهامداران
۲. از طریق قانون
۳. از طریق حکم دادگاه

مفهوم کنترل

در اختیار گرفتن هدایت سیاست های مالی و اقتصادی یک واحد اقتصادی توسط یک واحد اقتصادی دیگر ، کنترل نام دارد . انواع کنترل بشرح زیر است :

۱. کنترل مستقیم :
در این حالت شرکت فرعی بدون واسطه ، تحت نظر شرکت اصلی است .
 ۲. کنترل غیر مستقیم :
در این حالت شرکت فرعی تحت کنترل یک شرکت دیگر است که خود این شرکت تحت نظارت و کنترل یک شرکت دیگر می باشد . به چنین حالتی که شرکتی با واسطه تحت کنترل یک شرکت دیگر باشد ، کنترل غیر مستقیم می گویند .
- زمانی که درصد سرماییه گذاری بالای ۵۰٪ باشد ، و شرکت فرعی تحت کنترل شرکت اصلی باشد ، تهیه صورت های مالی برای گروه الزامی است .

صورت های مالی تلفیقی

این صورت ها ، انعکاس عملکرد و وضعیت مالی شرکت های عضو یک گروه در قالب یک شخصیت حسابداری مستقل می باشد . این نکته قابل ذکر است که این صورت ها فقط برای سرمایه گذار اصلی می باشد تا بتواند وضعیت کلی گروه را در قالب یک صورت مالی خلاصه شده نظاره کند و عملاً دو شرکت فعالیت مستقلی دارند و از نظر قانون دو شرکت مجزا هستند و هر کدام شخصیت حقوقی مستقلی دارند .

اگر سرمایه گذار صورت های مالی شرکت اصلی را مشاهده کند ، فقط حسابی تحت عنوان سرمایه گذاری در شرکت فرعی و درآمد حاصل از سرمایه گذاری را خواهد دید که اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی شرکت فرعی در اختیار نمی دهد . به این دلیل تهیه صورت های مالی که وضعیت مالی کل گروه را نشان می دهد ، برای سرمایه گذاران مفید است .

چنانچه رویه های حسابداری بین شرکت های عضو گروه یکسان نباشد ، باید صورت های مالی شرکت های فرعی را به روش شرکت اصلی تعدیل کرد .

در موارد زیر حتی با داشتن درصد سهام بالای ۵۰٪ ، تهیه صورت های مالی تلفیقی الزامی نیست :

۱. کنترل موقت : زمانی که واحد اصلی قصد فروش سهام فرعی را در آینده نزدیک دارد ،
۲. زمانی که شرکت اصلی قادر به اعمال حق مالکانه خود نباشد ،
۳. شرکت فرعی در حال ورشکستگی و یا تجدید سازمان باشد ،
۴. شرکت فرعی تحت کنترل یک شرکت خارجی باشد ،

اقلیت

در زمانی که شرکت اصلی بین ۵۰٪ تا ۱۰۰٪ سهام شرکت فرعی را در اختیار دارد ، علاوه بر شرکت اصلی ، گروه سهامداران دیگری نیز در شرکت فرعی سهم دارند که با نام اقلیت خوانده می شوند .

صورت های مالی در زمان تحصیل

زمانی که شرکتی بیش از ۵۰٪ سهام شرکت دیگر را در اختیار دارد ، در صورت برقراری شرایط تلفیق، می توان صورت های مالی دو شرکت را در تاریخ تحصیل تهیه کرد . نکته مهم در تهیه صورت های مالی تلفیقی این است که حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی باید صفر شود . در مقابل آن سهام عادی و سایر موارد قسمت حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی باید صفر شود . همچنین حساب های دریافتی و پرداختی فی مابین نیز باید صفر شوند . برای تشریح بیشتر به طرح یک مثال می پردازیم .

مثال

شرکت الف ۱۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰ ریال نقداً در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ خریداری کرده است. ترازنامه شرکت ب قبل از خرید بشرح زیر است:

ترازنامه ب

نقد	۱۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰
کالا	۲۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۹۰۰
زمین	۳۰۰	سود انباشته	۱۰۰
ساختمان	۵۰۰		
جمع	۱۱۰۰	جمع	۱۱۰۰

همچنین ترازنامه شرکت الف قبل از خرید شرکت ب بشرح زیر است:

ترازنامه الف

نقد	۲۲۰۰	ح پرداختنی	۱۵۰۰
کالا	۳۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۶۵۰۰
زمین	۲۸۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰		
جمع	۱۳۰۰۰	جمع	۱۳۰۰۰

مطلوبست ثبت خرید در دفاتر الف و تهیه ترازنامه دو شرکت بعد از خرید و تهیه ترازنامه تلفیقی در تاریخ خرید؟

حل:

ثبت خرید در دفاتر الف:

۱۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
۱۰۰۰	نقد

ترازنامه شرکت ب بعد از تحصیل:

ترازنامه ب

نقد	۱۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰
کالا	۲۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۹۰۰
زمین	۳۰۰	سود انباشته	۱۰۰
ساختمان	۵۰۰		
جمع	۱۱۰۰	جمع	۱۱۰۰

ترازنامه الف

۱۵۰۰	ح پرداختنی	۱۲۰۰	نقد
۶۵۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۳۰۰۰	کالا
۵۰۰۰	سود انباشته	۲۸۰۰	زمین
		۵۰۰۰	ساختمان
		۱۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
<u>۱۳۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۳۰۰۰</u>	جمع

برای تهیه ترازنامه تلفیقی ، باید حساب سرمایه گذاری در قبال حقوق شرکت فرعی صفر گردد :
 برای فهم راحت تر این موضوع از ثبت های کاربرگی استفاده می کنیم ، این ثبت ها در کاربرگ
 اعمال می شوند ولی در دفاتر ثبت نمی گردند و فقط برای راحتی تلفیق وارد می گردند :
 ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری : (۱)

۹۰۰ سهام عادی ب

۱۰۰ سود انباشته ب

۱۰۰۰ سرمایه گذاری در ب

در ستون شرکت ها (الف و ب) اقلام و ارقام موجود در ترازنامه دو شرکت را عینا وارد می کنیم و در
 ستون تعدیلات ، ثبت های کاربرگی را وارد می کنیم .

حالا ردیف های کاربرگ را با هم جمع کرده و در ستون تلفیق می نویسیم :

ترازنامه	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۱۳۰۰			۱۰۰	۱۲۰۰	نقد
۳۲۰۰			۲۰۰	۳۰۰۰	کالا
۳۱۰۰			۳۰۰	۲۸۰۰	زمین
۵۵۰۰			۵۰۰	۵۰۰۰	ساختمان
۰	۱۰۰۰ (۱)		۰	۱۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱۳۱۰۰			۱۱۰۰	۱۳۰۰۰	جمع دارایی ها
۱۶۰۰			۱۰۰	۱۵۰۰	بدهی ها
۶۵۰۰		۹۰۰ (۱)	۹۰۰	۶۵۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰		۱۰۰ (۱)	۱۰۰	۵۰۰۰	سود انباشته
۱۳۱۰۰			۱۱۰۰	۱۳۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

هرگونه مبادله ، سود و زیان ، خرید و فروش و سایر موارد بین گروه باید در صورت های مالی تلفیقی حذف شوند . در زیر اقلامی که در صورت های مالی باید حذف شوند و طرف مقابل آنرا نمایش می دهیم :

حساب های شرکت اصلی	در مقابل	حساب های شرکت فرعی
سرمایه گذاری در فرعی		حقوق صاحبان سهام
دریافتی از شرکت فرعی		پرداختی به شرکت اصلی
پیش دریافت		پیش پرداخت
درآمد بهره		هزینه بهره
سود سهام دریافتی		سود سهام پرداختی
فروش به فرعی		خرید از اصلی

خرید کلیه حقوق صاحبان سهام فرعی بیش از ارزش دفتری

گاهی اوقات پیش میاید ، بهای پرداختی بابت خرید یک شرکت بیشتر از ارزش دفتری خالص دارایی های آن شرکت است . در این مواقع اگر ارزش دفتری و ارزش روز دارایی های فرعی برابر باشند ، مازاد پرداخت شده مربوط به سرقفلی است و اگر سرقفلی شناسایی نگردد ، این مازاد بین دارایی های غیر پولی تسهیم می گردد و در حالت سوم ، مازاد پرداخت شده ، بخشی برای سرقفلی و بخشی برای اضافه ارزش دارایی هاست . در ادامه به طرح مثالی در این مورد می پردازیم .

مثال

شرکت الف ۱۰۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۱۲۰۰ ریال خریداری کرد . ترازنامه شرکت ب در هنگام خرید بشرح زیر بوده است :

ترازنامه ب

دارایی ها	دفتری	متعارف	بدهی و سرمایه	دفتری	متعارف
نقد	۲۰۰	۲۰۰	بدهی	۲۰۰	۲۰۰
کالا	۳۰۰	۳۰۰	سهام عادی	۴۰۰	۴۰۰
ساختمان	۵۰۰	۵۰۰	صرف سهام	۴۰۰	۴۰۰
جمع	۱۰۰۰	۱۰۰۰	جمع	۱۰۰۰	۱۰۰۰

همچنین ترازنامه شرکت الف بعد از تحصیل شرکت ب بشرح زیر بود :
ترازنامه الف

دارایی ها	دفتري	متعارف	بدهی و سرمایه	دفتري	متعارف
نقد	۳۰۰		بدهی	۵۰۰	
کالا	۵۰۰		سهم عادی	۱۰۰۰	
سرمایه گذاری در ب	۱۲۰۰		صرف سهام	۵۰۰	
جمع	۲۰۰۰		جمع	۲۰۰۰	

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی بعد از تحصیل شرکت ب ؟

حل :

ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب در زمان تحصیل :

۲۰۰	نقد
۳۰۰	کالا
۵۰۰	ساختمان
(۲۰۰)	بدهی ها
<u>۸۰۰</u>	ارزش روز خالص دارایی ب

مازاد / کسری پرداختی الف برای خرید ب :

۱۲۰۰	بهای تمام شده سرمایه گذاری
(۸۰۰)	ارزش روز خالص دارایی ب
<u>۴۰۰</u>	سرقفلی (مازاد پرداختی)

✓ حساب سرقفلی در دفاتر الف ثبت نمی گردد بلکه فقط در کاربرگ تلفیقی گزارش می گردد .

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۴۰۰	سهم عادی ب
۴۰۰	صرف سهام ب
۴۰۰	سرقفلی
۱۲۰۰	سرمایه گذاری در ب

حالا ثبت فوق را در کاربرگ وارد می کنیم :

ترازنامه	تعدیلات					
	تلفیقی	بستانکار	بدهکار	ب	الف	شرح
۵۰۰				۲۰۰	۳۰۰	نقد
۸۰۰				۳۰۰	۵۰۰	کالا
۵۰۰				۵۰۰	۰	ساختمان
۰	۱۲۰۰ (۱)			۰	۱۲۰۰	سرمایه گذاری در ب
۴۰۰			۴۰۰ (۱)	۰	۰	سرقفلی
۲۲۰۰				۱۰۰۰	۲۰۰۰	جمع
۷۰۰				۲۰۰	۵۰۰	بدهی ها
۱۰۰۰			۴۰۰ (۱)	۴۰۰	۱۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰			۴۰۰ (۱)	۴۰۰	۵۰۰	سود انباشته
۲۲۰۰				۱۰۰۰	۲۰۰۰	جمع

مثال

شرکت الف ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۱۵۰۰ ریال خریداری کرد .
ترازنامه شرکت ب در هنگام خرید بشرح زیر بوده است :

ترازنامه ب					
دفتري	متعارف	بدهی و سرمایه	دفتري	متعارف	دارایی ها
۲۰۰	۲۰۰	بدهی	۲۰۰	۲۰۰	نقد
	۴۰۰	سهام عادی	۴۰۰	۳۰۰	کالا
	۴۰۰	صرف سهام	۶۰۰	۵۰۰	ساختمان
	۱۰۰۰	جمع		۱۰۰۰	جمع

همچنین ترازنامه شرکت الف بعد از تحصیل شرکت ب بشرح زیر بود :

ترازنامه الف					
دفتري	متعارف	بدهی و سرمایه	دفتري	متعارف	دارایی ها
۵۰۰	۵۰۰	بدهی	۵۰۰	۵۰۰	نقد
	۱۵۰۰	سهام عادی	۵۰۰	۵۰۰	کالا
	۵۰۰	صرف سهام	۱۵۰۰	۱۵۰۰	سرمایه گذاری در ب
	۲۵۰۰	جمع		۲۵۰۰	جمع

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی بعد از تحصیل شرکت ب ؟

حل :

ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب در زمان تحصیل :

۲۰۰	نقد
۴۰۰	کالا
۶۰۰	ساختمان
<u>(۲۰۰)</u>	بدهی ها
<u>۱۰۰۰</u>	ارزش روز خالص دارایی ب

مآزاد / کسری پرداختی الف برای خرید ب :

۱۵۰۰	بهای تمام شده سرمایه گذاری
<u>(۱۰۰۰)</u>	ارزش روز خالص دارایی ب
۵۰۰	سرقفلی (مآزاد پرداختی)

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۴۰۰	سهم عادی ب	۴۰۰	سهم عادی ب
۴۰۰	صرف سهم ب	۴۰۰	صرف سهم ب
۵۰۰	سرقفلی	۵۰۰	سرقفلی
	کالا	۱۰۰	کالا
	ساختمان	۱۰۰	ساختمان
۱۵۰۰	سرمایه گذاری در ب		سرمایه گذاری در ب

حالا ثبت فوق را در کاربرگ وارد می کنیم :

ترازنامه	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بستانکار	بدهکار			
تلفیقی					
۷۰۰			۲۰۰	۵۰۰	نقد
۹۰۰		(۱) ۱۰۰	۳۰۰	۵۰۰	کالا
۶۰۰		(۱) ۱۰۰	۵۰۰	۰	ساختمان
۰	(۱) ۱۵۰۰		۰	۱۵۰۰	سرمایه گذاری در ب
۵۰۰		(۱) ۵۰۰	۰	۰	سرقفلی
۲۷۰۰			۱۰۰۰	۲۵۰۰	جمع
۷۰۰			۲۰۰	۵۰۰	بدهی ها
۱۵۰۰		(۱) ۴۰۰	۴۰۰	۱۵۰۰	سهام عادی
۵۰۰		(۱) ۴۰۰	۴۰۰	۵۰۰	سود انباشته
۲۷۰۰			۱۰۰۰	۲۵۰۰	جمع

✓ طبق استاندارد ایران ، سرقفلی فقط به سهامداران شرکت اصلی تعلق می گیرد و سهم اقلیت از سرقفلی شناسایی نمی گردد ، زیرا اقلیت در معامله شرکت نکرده است .

خرید شرکت فرعی به مبلغی کمتر از ارزش روز خالص دارایی آن

گاهی اوقات پیش میاید که مبلغ پرداختی بابت خرید شرکت فرعی کمتر از ارزش روز خالص دارایی های شرکت فرعی باشد . در این حالت سرقفلی منفی خواهیم داشت . در کاربرد حسابی تحت عنوان سرقفلی منفی نباید وجود داشته باشد بنابراین مبلغ سرقفلی منفی بین دارایی های غیر پولی شرکت فرعی نسبت به ارزش روز آنها سرشکن می شود و بهای آنها را تعدیل می کند .

مثال

شرکت الف در ۱۳۹۱/۱/۱ ، ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را نقداً به مبلغ ۶۰۰ ریال خریداری کرده است . ترازنامه دو شرکت پس از خرید بشرح زیر است :

ترازنامه الف

دفتری	جاری	دفتری	جاری
۳۰۰	بدهی ها	۱۵۰	بانک
۱۰۰۰	سهام عادی	۳۵۰	موجودی کالا
۴۰۰	صرف سهام	۴۰۰	زمین
۴۵۰	سود انباشته	۶۵۰	ساختمان
		۶۰۰	سرمایه گذاری در ب
<u>۲۱۵۰</u>	جمع	<u>۲۱۵۰</u>	جمع

ترازنامه ب

دفتری	جاری	دفتری	جاری
۱۰۰	بدهی ها	۱۰۰	بانک
۳۰۰	سهام عادی	۲۰۰	موجودی کالا
۱۵۰	صرف سهام	۳۰۰	زمین
۱۵۰	سود انباشته	۲۵۰	ساختمان
<u>۷۰۰</u>	جمع	<u>۷۰۰</u>	جمع

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی بعد از خرید ؟

حل :

ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب :

۱۰۰	بانک
۲۰۰	موجودی کالا
۳۰۰	زمین
۲۵۰	ساختمان
(۱۰۰)	بدهی ها
<u>۷۵۰</u>	ارزش روز ب

مازاد / کسری پرداختی بابت خرید ب :

۶۰۰	بهای تمام شده خرید شرکت ب
(۷۵۰)	ارزش روز خالص دارایی ب
<u>(۱۵۰)</u>	سرفلی منفی (کسری پرداخت)

محاسبه مزاد و یا کسری ارزش دارایی های شرکت ب :

مזاد/کسری	ارزش روز	ارزش دفتری	
۸۰	۲۰۰	۱۲۰	کالا
۶۰	۳۰۰	۲۴۰	زمین
۱۰	۲۵۰	۲۴۰	ساختمان
<u>۱۵۰</u>			جمع کل اضافه ارزش دارایی ها

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۳۰۰	سهم عادی ب
۱۵۰	صرف سهام ب
۱۵۰	سود انباشته ب
۸۰	کالا
۶۰	زمین
۱۰	ساختمان

سرمایه گذاری در شرکت ب ۶۰۰

سرقفلی منفی ۱۵۰

همانطور که بیان شد ، سرقفلی منفی نباید در صورت های مالی تلفیقی وجود داشته باشد ، بنابر این باید این سرقفلی را بین دارایی های غیر پولی به نسبت ارزش روز آنها تسهیم کرد :

تخصیص سرقفلی منفی :

$$750 = (250 \text{ (ساختمان)}) + (300 \text{ (زمین)}) + (200 \text{ (کالا)}) = \text{جمع ارزش روز دارایی غیر پولی}$$

نسبت ارقام دارایی غیر پولی به کل دارایی غیر پولی :

$$\text{کالا} = (150) \times \frac{200}{750} = (40)$$

$$\text{زمین} = (150) \times \frac{300}{750} = (60)$$

$$\text{ساختمان} = (150) \times \frac{250}{750} = (50)$$

ثبت بستن سرقفلی منفی در کاربرگ : (۲)

۱۵۰	سرقفلی منفی
۴۰	کالا
۶۰	زمین
۵۰	ساختمان

حالا ثبت های فوق را در قسمت تعدیلات کاربرگ وارد می کنیم :

ترازنامه	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۲۵۰			۱۰۰	۱۵۰	بانک
۵۱۰	(۲) ۴۰	(۱) ۸۰	۱۲۰	۳۵۰	موجودی کالا
۶۴۰	(۲) ۶۰	(۱) ۶۰	۲۴۰	۴۰۰	زمین
۸۵۰	(۲) ۵۰	(۱) ۱۰	۲۴۰	۶۵۰	ساختمان
۰	(۱) ۶۰۰		۰	۶۰۰	سرمایه گذاری در ب
۰	(۱) ۱۵۰	(۲) ۱۵۰	۰	۰	سرقفلی
۲۲۵۰			۷۰۰	۲۱۵۰	جمع
۴۰۰			۱۰۰	۳۰۰	بدهی
۱۰۰۰		(۱) ۳۰۰	۳۰۰	۱۰۰۰	سهام عادی
۴۰۰		(۱) ۱۵۰	۱۵۰	۴۰۰	صرف سهام
۴۵۰		(۱) ۱۵۰	۱۵۰	۴۵۰	سود انباشته
۲۲۵۰			۷۰۰	۲۱۵۰	جمع

سرمایه گذاری در کمتر از ۱۰٪ سهام شرکت فرعی

تا اینجا ، در مورد خرید ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی بحث کردیم . اما در برخی موارد درصد خرید کمتر از ۱۰٪ می باشد (بین ۵٪ و ۱۰٪) . در این حالت حقوق اقلیت و نحوه محاسبه آن مطرح می شود . در مورد نحوه گزارش سهم اقلیت در صورت های مالی تلفیقی دو دیدگاه وجود دارد :

- دیدگاه تلفیق نسبی :
طرفداران این دیدگاه معتقدند نیازی به گزارش و نمایش سهم اقلیت نیست و فقط باید سهم اصلی را نشان دهیم .
- دیدگاه تلفیقی کامل :
طرفداران این دیدگاه معتقدند که باید سهم اقلیت محاسبه و گزارش شود که خود شامل سه نظریه زیر می باشد :
 ۱. تئوری مادر
 ۲. تئوری شخصیت تلفیقی

۳. استاندارد ایران (مادر تعدیل شده)

در جدول زیر نحوه برخورد تئوری های مختلف با سهم اقلیت را مشاهده می کنیم :

تئوری	از دیدگاه چه کسی بررسی می کند؟	نحوه محاسبه سهم اقلیت	نحوه گزارش سهم اقلیت	تلقی از سهامداران اقلیت
مادر	سهامدار اصلی	درصد اقلیت × حقوق دفتری شرکت فرعی	آخرین رقم بدهی	بدهی
شخصیت تلفیقی	شخصیت تلفیقی	درصد اقلیت × (دفتری فرعی + تجدید ارزیابی + سرقفلی)	در بخش حقوق صاحبان سهام	گروه دوم سهامداران
استاندارد ایران	سهامدار اصلی	درصد اقلیت × (دفتری فرعی + تجدید ارزیابی)	در بخش حقوق صاحبان سهام	گروه دوم سهامداران

خرید بخشی از سهام شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری

اگر در سرمایه گذاری های بین ۵۰٪ و ۱۰۰٪، سرمایه گذاری در بیش از ارزش دفتری دارایی ها صورت گیرد،

الف) در تئوری مادر: سهم شرکت اصلی از مزاد پرداختی بابت سرمایه گذاری شناسایی شده و در کاربرگ گزارش می گردد و اقلیت هیچ گونه سهمی از این مزاد نخواهد برد.

ب) در تئوری شخصیت تلفیقی: سهم شرکت اصلی و فرعی از مزاد پرداختی شناسایی می گردد و در کاربرگ گزارش می شود.

ج) در استاندارد ایران: سهم شرکت اصلی از سرقفلی و اضافه ارزش دارایی ها شناسایی می گردد اما سهم شرکت فرعی فقط از اضافه ارزش دارایی ها گزارش می شود و سهمی از سرقفلی به سهامداران اقلیت تعلق نمی گیرد.

مثال

اطلاعات زیر در مورد دو شرکت گلبرگ و کاج بعد از سرمایه گذاری در دسترس است. شرکت گلبرگ ۸۰٪ سهام شرکت کاج را در اختیار دارد.

ترازنامه گلبرگ

نقد	۱۰۰۰۰۰	ح پرداختی	۱۵۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	سهم ۱۰۰۰ ریالی	۵۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	سود انباشته	۲۵۰۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰		

	سرمایه گذاری در کاج	۲۵۰۰۰۰
جمع		۹۰۰۰۰۰
۹۰۰۰۰۰	جمع	

ترازنامه کاج

نقد	۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۱۰۰۰۰۰
زمین	۸۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰		
جمع	۲۰۰۰۰۰	جمع	۲۰۰۰۰۰

تجدید ارزیابی دارایی های شرکت کاج در زمان تحصیل بشرح زیر بود :

کالا	۴۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰۰

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی با هر سه تئوری مادر ، شخصیت تلفیقی و استاندارد ایران ؟

حل :

تئوری مادر :

$$\text{سهام اقلیت} = (200000 - 50000) \times 20\% = 30000$$

$$\text{ارزش روز شرکت کاج اگر گلبگ } 10\% \text{ سهم شرکت کاج را می خرید} = \frac{250000}{80\%} = 312500$$

$$\text{تجدید ارزیابی شرکت کاج} = 20000 + 20000 - 10000 = 30000$$

$$\text{ارزش دفتری کاج} = 200000 - 50000 = 150000$$

$$\text{ارزش متعارف شرکت کاج} = 150000 + 30000 = 180000$$

$$\text{سرقفلی کل} = 312500 - 180000 = 132500$$

تخصیص کلی سرقفلی و تجدید ارزیابی ها :

سهم کاج ۲۰٪	سهم گلبگ ۸۰٪	تجدیدارزیابی	
۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	زمین
(۲۰۰۰)	(۸۰۰۰)	(۱۰۰۰۰)	ساختمان
۲۶۵۰۰	۱۰۶۰۰۰	۱۳۲۵۰۰	سرقفلی

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در کاج : (۱)

$100000 \times \%.80$	=	80000	سهام عادی کاج
$50000 \times \%.80$	=	40000	سود انباشته کاج
		16000	کالا
		16000	زمین
		106000	سرقفلی
		8000	ساختمان
		250000	سرمایه گذاری در کاج

ثبت محاسبه سهم اقلیت : (۲)

$100000 \times \%.20$	=	20000	سهام عادی کاج
$50000 \times \%.20$	=	10000	سود انباشته کاج
$20000 + 10000$	=	30000	سهم اقلیت

عنوان	گلیبرگ	کاج	بدهکار	بستانکار	سهم اقلیت	تلفیقی
نقد	100000	50000				150000
کالا	50000	20000	(۱) 16000			86000
زمین	200000	80000	(۱) 16000			296000
ساختمان	300000	50000		(۱) 8000		342000
سرمایه گذاری در کاج	250000	0		(۱) 250000		0
سرقفلی	0	0	(۱) 106000			106000
جمع دارایی ها	900000	200000				980000
ح پرداختنی	150000	50000				200000
سهم اقلیت	0	0			(۲) 30000	(۲) 30000
سهام عادی	500000	100000	(۱) 80000		(۲) 20000	500000
سود انباشته	250000	50000	(۱) 40000		(۲) 10000	250000
جمع	900000	200000				980000

تئوری شخصیت تلفیقی :

$$\text{سهام اقلیت} = 312500 \times 20\% = 62500$$

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در کاج : (۱)

$100000 \times \%.80$	=	80000	سهام عادی کاج
$50000 \times \%.80$	=	40000	سود انباشته کاج
		16000	کالا
		16000	زمین
		106000	سرقفلی
		8000	ساختمان
		250000	سرمایه گذاری در کاج

ثبت محاسبه سهم اقلیت : (۲)

$100000 \times \%.20$	=	20000	سهام عادی کاج
$50000 \times \%.20$	=	10000	سود انباشته کاج
		4000	کالا
		4000	زمین
		26500	سرقفلی
		2000	ساختمان
		62500	سهام اقلیت

عنوان	گلیبرگ	کاج	بدهکار	بستانکار	سهام اقلیت	تلفیقی
نقد	100000	50000				150000
کالا	50000	20000	(۱) 16000		(۲) 4000	90000
زمین	200000	80000	(۱) 16000		(۲) 4000	300000
ساختمان	300000	50000		(۱) 8000	(۲) (2000)	340000
سرمایه گذاری در کاج	250000	.		(۱) 250000		.
سرقفلی	.	.	(۱) 106000		(۲) 26500	132500
جمع دارایی ها	900000	200000				1012500
ح پرداختنی	150000	50000				200000
سهام عادی	500000	100000	(۱) 80000		(۲) 20000	500000
سود انباشته	250000	50000	(۱) 40000		(۲) 10000	250000

سهام اقلیت	۰	۰	۰	۰	۰	۰
جمع	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۰	۰	۰	۱۰۱۲۵۰۰

استاندارد ایران :

$$\text{سهام اقلیت} = 180000 \times 20\% = 36000$$

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در کاج : (۱)

$100000 \times 8\%$	=	8000	سهام عادی کاج
$50000 \times 8\%$	=	4000	سود انباشته کاج
		16000	کالا
		16000	زمین
		106000	سرقفلی
		8000	ساختمان
		250000	سرمایه گذاری در کاج

ثبت محاسبه سهم اقلیت : (۲)

$100000 \times 20\%$	=	20000	سهام عادی کاج
$50000 \times 20\%$	=	10000	سود انباشته کاج
		4000	کالا
		4000	زمین
		2000	ساختمان
		36000	سهام اقلیت

عنوان	گلبزرگ	کاج	بدهکار	بستانکار	سهام اقلیت	تلفیقی
نقد	۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				۱۵۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰		(۲) ۴۰۰۰	۹۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰		(۲) ۴۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰		(۱) ۸۰۰۰۰	(۲) (۲۰۰۰۰)	۳۴۰۰۰۰
سرمایه گذاری در کاج	۲۵۰۰۰۰	۰		(۱) ۲۵۰۰۰۰		۰
سرقفلی	۰	۰	(۱) ۱۰۶۰۰۰			۱۰۶۰۰۰
جمع دارایی ها	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				۹۸۶۰۰۰
ح پرداختنی	۱۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰
سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰۰		(۲) ۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
سود انباشته	۲۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰		(۲) ۱۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰
سهام اقلیت	۰	۰				(۲) ۳۶۰۰۰
جمع	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				۹۸۶۰۰۰

✓ اگر در شرکت فرعی سهام خزانه وجود داشته باشد ، ابتدا باید سهام خزانه را ابطال کنیم و سپس صورت های مالی تلفیقی را تهیه کنیم ، نحوه ابطال سهام خزانه بشرح زیر است :

روش اسمی :

XXX	سهام عادی
XXX	سهام خزانه
	روش بهای تمام شده :
XXX	سهام عادی
XXX	صرف سهام عادی
XXX	سود انباشته
XXX	صرف خزانه
XXX	سهام خزانه

✓ در صورت وجود سهام خزانه ، برای محاسبه درصد مالکیت در شرکت فرعی ، باید نسبت سهام خریداری شده را به کل سهام شرکت فرعی بدون سهام خزانه بدست آورد .

خرید بخشی از سهام شرکت فرعی کمتر از ارزش دفتری

مثال

شرکت الف ۸۰٪ سهام شرکت ب را در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ به مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است. در این تاریخ ترازنامه دو شرکت مذکور به شرح زیر است :

ترازنامه شرکت الف

دارایی	ارزش دفتری	بدهی و سرمایه	ارزش دفتری
نقد	۲۰۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰۰
کالا	۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه	۲۰۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی	۸۰۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰
سرمایه گذاری در ب	۶۰۰۰۰۰	صرف سهام	۳۰۰۰۰۰
جمع	<u>۱۷۰۰۰۰۰</u>	جمه	<u>۱۷۰۰۰۰۰</u>

ترازنامه شرکت ب

دارایی	دفتری	جاری	بدهی و سرمایه	دفتری	جاری
نقد	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
کالا	۲۵۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	اوراق قرضه	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
ساختمان	۳۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	
زمین	۲۰۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰	
			صرف سهام	۱۰۰۰۰۰	
جمع	<u>۹۰۰۰۰۰</u>		جمع	<u>۹۰۰۰۰۰</u>	

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ ؟

حل :

ارزش دفتری شرکت ب :

نقد	۱۰۰۰۰۰
کالا	۲۵۰۰۰۰
ساختمان	۳۵۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰
بدهی	(۵۰۰۰۰۰)
اوراق قرضه	(۵۰۰۰۰۰)
ارزش دفتری ب	<u>۸۰۰۰۰۰</u>

مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و بدهی شرکت ب :

مازاد/کسری	جاری	دفتری	
۳۰۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	کالا
۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	ساختمان
۲۰۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	زمین
.	۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	بدهی
.	۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>			جمع تجدید ارزیابی ها

ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب :

ارزش دفتری خالص دارایی ب	۸۰۰۰۰۰
تجدید ارزیابی ها	<u>۱۰۰۰۰۰</u>
ارزش روز شرکت ب	<u>۹۰۰۰۰۰</u>

محاسبه بهای پرداختی شرکت الف بابت ۱۰۰٪ شرکت ب :
در اینجا باید محاسبه کنیم ، اگر شرکت الف ، ۱۰۰٪ شرکت ب را می خرید ، چقدر بابد پرداخت می کرد ؟

$$\text{اگر الف } 100\% \text{ ب را می خرید} = \frac{600000}{80\%} = 750000$$

محاسبه مزاد پرداختی شرکت الف برای خرید شرکت ب :

بهای خرید ۱۰۰٪ شرکت ب توسط الف ۷۵۰۰۰۰
ارزش روز شرکت ب (۹۰۰۰۰۰)
سرقفلی منفی کل (سهام اصلی و اقلیت) (۱۵۰۰۰۰)
محاسبات مربوط به تخصیص تجدید ارزیابی ها و سرقفلی بین اصلی و فرعی :

سهم فرعی ۲۰٪	سهم اصلی ۸۰٪	مازاد	
۶۰۰۰	۲۴۰۰۰	۳۰۰۰۰	کالا
۱۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	ساختمان
۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	زمین
(۳۰۰۰۰)	(۱۲۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰)	سرقفلی
تخصیص سرقفلی منفی بین دارایی های غیر پولی :			
نسبت تخصیص :			

$$\text{جمع دارایی غیر پولی} = 280000 + 400000 + 220000 = 900000$$

$$\text{کالا} = \frac{280000}{900000} = 31\%$$

$$\text{ساختمان} = \frac{400000}{900000} = 44\%$$

$$\text{زمین} = \frac{220000}{900000} = 25\%$$

سرقفلی سهم اقلیت (۳۰۰۰۰)	سرقفلی سهم اصلی (۱۲۰۰۰۰)	
۹۳۰۰	۳۷۲۰۰	کالا
۱۳۲۰۰	۵۲۸۰۰	ساختمان
۷۵۰۰	۳۰۰۰۰	زمین
۳۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	جمع

حل با تئوری مادر :

محاسبه سهم اقلیت :

ارزش دفتری شرکت ب ۸۰۰۰۰۰

۲۰٪

۱۶۰۰۰۰

× سهم اقلیت

سهم اقلیت

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۵۰۰۰۰۰ × ٪۸۰ = ۴۰۰۰۰۰ سهام عادی ب

۲۰۰۰۰۰ × ٪۸۰ = ۱۶۰۰۰۰ سود انباشته ب

۱۰۰۰۰۰ × ٪۸۰ = ۸۰۰۰۰ صرف سهام ب

۲۴۰۰۰ کالا

۴۰۰۰۰ ساختمان

۱۶۰۰۰ زمین

۶۰۰۰۰۰ سرمایه گذاری در شرکت ب

۱۲۰۰۰۰ سرقفلی

ثبت بستن حساب سرقفلی منفی : (۲)

۱۲۰۰۰۰ سرقفلی

۳۷۲۰۰ کالا

۵۲۸۰۰ ساختمان

۳۰۰۰۰ زمین

✓ از آنجایی که در تئوری مادر ، سهمی از تجدید ارزیابی ها و سرقفلی شناسایی شده به اقلیت نمی دهیم ، لذا هیچ ثبتی در این مورد نداریم و تنها ثبت مربوط به اقلیت ، ثبت زیر می باشد :

ثبت شناسایی سهم اقلیت : (۳)

۵۰۰۰۰۰ × ٪۲۰ = ۱۰۰۰۰۰ سهام عادی ب

۲۰۰۰۰۰ × ٪۲۰ = ۴۰۰۰۰ سود انباشته

۱۰۰۰۰۰ × ٪۲۰ = ۲۰۰۰۰ صرف سهام

۱۶۰۰۰۰ سهم اقلیت

✓ سهم اقلیت در صورت مالی تلفیقی ، در بخش بدهی ها نمایش داده می شود .

حالا ثبت های فوق را در کاربرد و در قسمت تعدیلات وارد می کنیم :

ترازنامه تلفیقی	سهام اقلیت	تعدیلات		ب	الف	شرح
		بستانکار	بدهکار			
۳۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	نقد
۵۳۶۸۰۰		(۲) ۳۷۲۰۰	(۱) ۲۴۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۸۳۷۲۰۰		(۲) ۵۲۸۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۸۶۰۰۰		(۲) ۳۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	زمین
۰		(۱) ۶۰۰۰۰۰		۰	۶۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
۰		(۱) ۱۲۰۰۰۰	(۲) ۱۲۰۰۰۰	۰	۰	سرقفلی
۱۹۶۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع
۱۵۰۰۰۰۰				۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	بدهی
۲۵۰۰۰۰۰				۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
(۳) ۱۶۰۰۰۰۰				۰	۰	سهام اقلیت
۸۰۰۰۰۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰۰۰		(۱) ۴۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	سرمایه سهام
۳۰۰۰۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰۰		(۱) ۱۶۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
۳۰۰۰۰۰۰	(۳) ۲۰۰۰۰		(۱) ۸۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	صرف سهام
۱۹۶۰۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰۰	جمع

حل با تئوری شخصیت تلفیقی :

محاسبه سهام اقلیت :

ارزش دفتری شرکت ب

تجدید ارزیابی ها

سرقفلی کل

جمع

× سهام اقلیت

سهام اقلیت

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۵۰۰۰۰۰۰ × %۸۰ = ۴۰۰۰۰۰۰ سهام عادی ب

۲۰۰۰۰۰۰ × %۸۰ = ۱۶۰۰۰۰۰ سود انباشته ب

۱۰۰۰۰۰۰ × %۸۰ = ۸۰۰۰۰۰۰ صرف سهام ب

۲۴۰۰۰۰ کالا

۴۰۰۰۰۰ ساختمان

۱۶۰۰۰۰ زمین

۶۰۰۰۰۰۰ سرمایه گذاری در شرکت ب

۱۲۰۰۰۰۰ سرقفلی

ثبت بستن حساب سرقفلی منفی : (۲)

۱۲۰۰۰۰	سرقفلی
۳۷۲۰۰	کالا
۵۲۸۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰	زمین

ثبت محاسبه سهم اقلیت از حقوق صاحبان سهام شرکت ب : (۳)

$۵۰۰۰۰۰ \times \%۲۰$	=	۱۰۰۰۰۰	سهم عادی ب
$۲۰۰۰۰۰ \times \%۲۰$	=	۴۰۰۰۰	سود انباشته ب
$۱۰۰۰۰۰ \times \%۲۰$	=	۲۰۰۰۰	صرف سهام ب
		۶۰۰۰	کالا
		۱۰۰۰۰	ساختمان
		۴۰۰۰	زمین

اختلاف دو طرف ثبت	=	۱۵۰۰۰۰	سهم اقلیت
		۳۰۰۰۰	سرقفلی

ثبت بستن سرقفلی منفی سهم اقلیت : (۴)

۳۰۰۰۰	سرقفلی
۹۳۰۰	کالا
۱۳۲۰۰	ساختمان
۷۵۰۰	زمین

✓ در تئوری شخصیت تلفیقی سهم شرکت فرعی از تجدید ارزیابی ها و سرقفلی ، در کاربرد منظور می شود .

✓ سهم اقلیت به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام ، در قسمت حقوق صاحبان سهام گزارش می شود .

ثبت های فوق را عینا در کاربرد تلفیقی وارد می کنیم :

ترازنامه تلفیقی	سهام اقلیت	تعدیلات		ب	الف	شرح
		بستانکار	بدهکار			
۳۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	نقد
۵۳۳۵۰۰	(۳) ۶۰۰۰ (۴) (۹۳۰۰)	(۲) ۳۷۲۰۰	(۱) ۲۴۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۸۳۴۰۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰ (۴) (۱۳۲۰۰)	(۲) ۵۲۸۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۸۲۵۰۰	(۳) ۴۰۰۰ (۴) (۷۵۰۰)	(۲) ۳۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	زمین
۰		(۱) ۶۰۰۰۰۰		۰	۶۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
۰	(۳) (۳۰۰۰۰) (۴) ۳۰۰۰۰	(۱) ۱۲۰۰۰۰	(۲) ۱۲۰۰۰۰	۰	۰	سرقفلی
۱۹۵۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع
۱۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی
۲۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
۸۰۰۰۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰۰		(۱) ۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	سرمایه سهام
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰۰		(۱) ۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۲۰۰۰۰		(۱) ۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	صرف سهام
(۳) ۱۵۰۰۰۰				۰	۰	سهام اقلیت
۱۹۵۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع

حل با استاندارد ایران :

۸۰۰۰۰۰ ارزش دفتری شرکت ب

۱۰۰۰۰۰ تجدید ارزیابی ها

۹۰۰۰۰۰ جمع

× سهم اقلیت

۱۸۰۰۰۰ سهم اقلیت

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۵۰۰۰۰۰ × ٪۸۰ = ۴۰۰۰۰۰ سهام عادی ب

۲۰۰۰۰۰ × ٪۸۰ = ۱۶۰۰۰۰ سود انباشته ب

۱۰۰۰۰۰ × ٪۸۰ = ۸۰۰۰۰ صرف سهام ب

۲۴۰۰۰ کالا

۴۰۰۰۰ ساختمان

۱۶۰۰۰ زمین

۶۰۰۰۰۰ سرمایه گذاری در شرکت ب

۱۲۰۰۰۰ سرقفلی

ثبت بستن حساب سرففلی منفی : (۲)

۱۲۰۰۰۰	سرففلی
۳۷۲۰۰	کالا
۵۲۸۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰	زمین

ثبت محاسبه سهم اقلیت از حقوق صاحبان سهام شرکت ب : (۳)

$۵۰۰۰۰۰ \times \%۲۰$	=	۱۰۰۰۰۰	سهم عادی ب
$۲۰۰۰۰۰ \times \%۲۰$	=	۴۰۰۰۰	سود انباشته ب
$۱۰۰۰۰۰ \times \%۲۰$	=	۲۰۰۰۰	صرف سهام ب
		۶۰۰۰	کالا
		۱۰۰۰۰	ساختمان
		۴۰۰۰	زمین

جمع طرف راست ثبت = ۱۸۰۰۰۰ سهم اقلیت

ترازنامه تلفیقی	سهم اقلیت	تعدیلات			الف	شرح
		بستانکار	بدهکار	ب		
۳۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	نقد
۵۴۲۸۰۰	(۳) ۶۰۰۰	(۲) ۳۷۲۰۰	(۱) ۲۴۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۸۴۷۲۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰	(۲) ۵۲۸۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۹۰۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰	(۲) ۳۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	زمین
.		(۱) ۶۰۰۰۰۰		.	۶۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
.		(۱) ۱۲۰۰۰۰	(۲) ۱۲۰۰۰۰	.	.	سرففلی
۱۹۸۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع
۱۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی
۲۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
۸۰۰۰۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰۰		(۱) ۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	سرمایه سهام
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰۰		(۱) ۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۲۰۰۰۰		(۱) ۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	صرف سهام
(۳) ۱۸۰۰۰۰				.	.	سهم اقلیت
۱۹۸۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع

تمرین های فصل دوم

تمرین ۱ - صورت های مالی دو شرکت الف و ب قبل از سرمایه گذاری در زیر ارائه شده است .
شرکت الف ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ارزش روز
دارایی و بدهی شرکت ب برابر با ارزش دفتری آن است . مطلوبست :

الف (محاسبه سرقفلی ،

ب (تهیه ترازنامه تلفیقی .

ترازنامه شرکت الف

۳۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختی	۶۰۰۰۰۰۰	بانک
۸۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۹۰۰۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۳۰۰۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۲۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۲۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

ترازنامه شرکت ب

۱۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختی	۱۰۰۰۰۰۰	بانک
۳۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۵۰۰۰۰۰	کالا
۱۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۲۵۰۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۶۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۶۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

تمرین ۲ - صورت های مالی دو شرکت ناصر و منصور قبل از سرمایه گذاری در زیر ارائه شده است .
شرکت ناصر ۱۰۰٪ سهام شرکت منصور را به مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ارزش
دفتری و متعارف دارایی ها و بدهی های منصور برابر بودند . مطلوبست :

الف (محاسبه سرقفلی ،

ب (تهیه ترازنامه تلفیقی .

ترازنامه شرکت ناصر

۲۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختی	۶۰۰۰۰۰۰	بانک
۱۵۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۴۰۰۰۰۰۰	کالا
۶۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۱۰۰۰۰۰۰۰	زمین
۷۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۳۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۳۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

ترازنامه شرکت منصور

۵۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۲۰۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰۰	سهام عادی	۳۲۰۰۰۰	کالا
۶۰۰۰۰	صرف سهام	۲۸۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

تمرین ۳ - ترازنامه دو شرکت الف و ب قبل از سرمایه گذاری به شرح زیر است . شرکت الف با صدور ۲۰۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی که در بازار ۲۵۰۰ ریال معامله می شود ، ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را خریداری کرد . مطلوبست :

الف (محاسبه سرففلی ،

ب) تهیه ترازنامه تلفیقی .

ترازنامه شرکت الف

۱۵۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۱۰۰۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۵۰۰۰۰۰	کالا
۱۵۰۰۰۰۰	صرف سهام	۳۰۰۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۷۵۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۷۵۰۰۰۰۰</u>	جمع

ترازنامه شرکت ب

۲۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۳۰۰۰۰۰	بانک
۳۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۷۰۰۰۰۰	کالا
۸۰۰۰۰۰	صرف سهام	۲۰۰۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۶۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۶۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

تمرین ۴ - صورت های مالی دو شرکت الف و ب بعد از سرمایه گذاری در زیر ارائه شده است . شرکت الف ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ارزش روز دارایی و بدهی شرکت ب برابر با ارزش دفتری آن است . مطلوبست :

الف (محاسبه سرففلی ،

ب) تهیه ترازنامه تلفیقی .

ترازنامه شرکت الف

۱۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۷۰۰۰۰۰۰	بانک
۱۰۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۲۰۰۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۴۰۰۰۰۰۰	زمین
۳۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
<u>۱۸۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۸۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

ترازنامه شرکت ب

۱۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۹۰۰۰۰۰۰	بانک
۲۰۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۲۱۰۰۰۰۰۰	کالا
۵۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۱۰۰۰۰۰۰۰	زمین
۱۵۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۵۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۵۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

تمرین ۵ - شرکت الف ۱۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۳۶۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است .
ترازنامه دو شرکت در زیر ارائه شده است . مطلوبست تهیه صورت های مالی تلفیقی ؟

ترازنامه شرکت ب

ارزش روز	ارزش دفتری	بدهی و سرمایه	ارزش روز	ارزش دفتری	دارایی ها
۴۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۲۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	نقد
	۱۰۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۸۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	کالا
	۲۰۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۸۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰۰	زمین
	۴۰۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۶۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	ساختمان
			۶۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	سایر دارایی ها
	<u>۲۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع		<u>۲۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

ترازنامه شرکت الف

۱۵۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۱۰۰۰۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۵۰۰۰۰۰۰	کالا
۲۰۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۲۴۰۰۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۶۰۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
<u>۸۵۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۸۵۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

تمرین ۶ - شرکت الف ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است .
ترازنامه شرکت الف و ب در زیر ارائه شده است . ارزش دفتری و بازار دارایی و بدهی شرکت ب با هم
برابر است . مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی ؟

ترازنامه شرکت الف

۲۰۰۰۰۰۰	بانک
۱۰۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۳۰۰۰۰۰۰	کالا
۶۰۰۰۰۰۰	زمین
<u>۳۰۰۰۰۰۰</u>	سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۱۵۰۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۲۰۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۴۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۶۰۰۰۰۰۰	صرف سهام
<u>۳۰۰۰۰۰۰</u>	سود انباشته
<u>۱۵۰۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

ترازنامه شرکت ب

۵۰۰۰۰۰۰	بانک
۳۰۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۱۲۰۰۰۰۰۰	کالا
<u>۳۰۰۰۰۰۰۰</u>	زمین
<u>۵۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۱۰۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۴۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰۰۰	صرف سهام
<u>۴۰۰۰۰۰۰</u>	سود انباشته
<u>۵۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

تمرین ۷ - شرکت کاوه ۱۰۰٪ سهام شرکت کیوان را به مبلغ ۹۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است .
ترازنامه دو شرکت بعد از خرید به شرح زیر است . مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی در زمان تحصیل ؟

ترازنامه شرکت کاوه

۳۰۰۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۵۰۰۰۰۰۰	کالا
۲۵۰۰۰۰۰	زمین
۹۰۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۲۳۵۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۳۵۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۱۵۰۰۰۰۰۰	سهم عادی
۳۰۰۰۰۰۰	صرف سهام
۲۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۲۳۵۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

ترازنامه شرکت کیوان

ارزش متعارف	ارزش دفتری	شرح
۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	بانک
۳۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۴۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	ساختمان
	<u>۵۵۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی
۳۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی
	<u>۵۰۰۰۰۰۰</u>	سهم عادی
	<u>۵۵۰۰۰۰۰</u>	جمع

تمرین ۸ - شرکت الف ۸۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۸۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ترازنامه دو شرکت بعد از خرید بشرح زیر است . مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی با تئوری مادر ؟

ترازنامه شرکت الف

۱۰۰۰۰۰۰	بانک
۷۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۱۲۰۰۰۰۰	کالا
۵۳۰۰۰۰۰	زمین
<u>۸۰۰۰۰۰</u>	سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۹۰۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۵۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۵۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰۰۰	صرف سهام
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	سود انباشته
<u>۹۰۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

ترازنامه شرکت ب

۵۰۰۰۰	بانک
۱۲۰۰۰۰	ح دریافتنی
۲۸۰۰۰۰	کالا
<u>۶۵۰۰۰۰</u>	زمین
<u>۱۱۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۱۰۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۸۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۱۰۰۰۰۰۰	صرف سهام
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	سود انباشته
<u>۱۱۰۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

تمرین ۹ - تمرین قبل را با فرض تئوری شخصیت تلفیقی حل کنید ؟

تمرین ۱۰ - تمرین شماره ۸ را با فرض تئوری استاندارد ایران حل کنید ؟

تمرین ۱۱ - شرکت کاوه ۷۰٪ سهام شرکت کیوان را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ترازنامه دو شرکت بعد از خرید به شرح زیر است . مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی در زمان تحصیل با تئوری مادر ؟

ترازنامه شرکت کاوه

۳۰۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۵۰۰۰۰۰	کالا
۲۵۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۱۹۵۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۱۵۰۰۰۰	ح پرداختنی
۱۰۰۰۰۰۰	سهم عادی
۵۰۰۰۰۰	صرف سهام
۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۱۹۵۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

ترازنامه شرکت کیوان

<u>ارزش متعارف</u>	<u>ارزش دفتری</u>	<u>شرح</u>
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بانک
۲۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۳۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	زمین
۶۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	ساختمان
	<u>۵۵۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حساب پرداختنی
۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	اوراق پرداختنی
	<u>۵۰۰۰۰۰</u>	سهم عادی
	<u>۵۵۰۰۰۰۰</u>	جمع

تمرین ۱۲ - تمرین شماره ۱۱ را با فرض تئوری شخصیت تلفیقی حل کنید؟

تمرین ۱۳ - تمرین شماره ۱۱ را با فرض تئوری استاندارد ایران حل کنید؟

تمرین ۱۴ - شرکت الف ۶۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت ب را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. ترازنامه دو شرکت بشرح زیر است:

ترازنامه شرکت الف

۳۰۰۰۰۰	نقد
۹۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۱۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۲۰۰۰۰۰۰	زمین
۱۵۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۰۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۷۷۰۰۰۰۰</u>	جمع
۵۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی
۳۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰۰۰	صرف سهام
۲۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۷۷۰۰۰۰۰</u>	جمع

ترازنامه شرکت ب

<u>ارزش متعارف</u>	<u>ارزش دفتری</u>	
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	نقد
۷۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۵۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۸۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	ساختمان
	<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	سرمایه گذاری در شرکت ب
	<u>۱۳۰۰۰۰۰</u>	جمع
۲۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۸۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی
	۹۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۲۰۰۰۰۰۰	صرف سهام
	(۱۰۰۰۰۰۰)	سهام خزانه
	<u>۱۳۰۰۰۰۰</u>	جمع

سایر اطلاعات بشرح زیر است :

- شرکت الف مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال از شرکت ب بستانکار است که در حساب دریافتی و پرداختی دو طرف منظور شده است .
- سهام عادی شرکت ب ۱۰۰ ریالی است .
- روش نگه داری سهام خزانه ، روش اسمی است .

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی با تئوری مادر ؟

تمرین ۱۵ - تمرین شماره ۱۴ را با فرض تئوری شخصیت تلفیقی حل کنید ؟

تمرین ۱۶ - تمرین شماره ۱۴ را با فرض تئوری استاندارد ایران حل کنید ؟

umzacc.blogfa.com

فصل سوم

صورت‌های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

کلیات

در فصل گذشته در مورد تهیه صورت مالی در زمان سرمایه گذاری در شرکت فرعی بحث شد . به دلیل اینکه تلفیق در زمان سرمایه گذاری صورت می گرفت و فعالیت مشترکی بین شرکت های عضو گروه وجود نداشت ، ترازنامه ، تنها صورت مالی تلفیقی مورد نیاز بود . اما زمانی که مدت زمانی از تلفیق بگذرد ، شرکت ها بخ خرید و فروش کالا می پردازند ، هزینه می کنند و سود بدست میاورند . بنا براین ، تهیه صورت های مالی زیر الزامی می گردد :

۱. صورت سود و زیان تلفیقی
۲. صورت گردش سود انباشته تلفیقی
۳. ترازنامه تلفیقی
۴. صورت جریان وجه نقد تلفیقی

در این فصل به آموزش تهیه صورت های فوق می پردازیم . بحث دیگری که در این فصل مطرح است ، روش نگه داری حساب های سرمایه گذاری در شرکت فرعی می باشد که به سه روش زیر قابل انجام است :

۱. روش بهای تمام شده :

در این روش حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی به بهای تمام شده ثبت می گردد و در طول دوره های مختلف تغییر نمی کند (مگر در زمان بازگشت از سرمایه گذاری) . حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری هم فقط در زمان توزیع سود شرکت فرعی ، به میزان سود دریافتی بستانکار می شود . استاندارد ایران این روش را قبول دارد و به همین دلیل در این مجموعه بر این روش تاکید بیشتری خواهد شد .

۲. روش ارزش ویژه کامل :

در این روش حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی و همچنین درآمد حاصل از سرمایه گذاری در قبال سود و زیان ، هزینه ، توزیع سود و سایر موارد تغییر می کنند ، بنابراین مانده این حساب ها در هر لحظه ، وضعیت شرکت فرعی را نشان می دهد . این روش عموماً در آمریکا مورد قبول است و استاندارد ایران ، این روش را قبول ندارد . در هنگام اعلام شود توسط شرکت فرعی حساب سرمایه گذاری بدهکار و حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری بستانکار می شود . در هنگام دریافت سود ، حساب سرمایه گذاری بستانکار شده و حساب دارایی بدهکار می شود . چنانچه شرکت فرعی متحمل زیان شود ، تا سقف مبلغ سرمایه گذاری زیان شناسایی شده و اگر زیان بیش از مبلغ سرمایه گذاری باشد استفاده از روش ارزش ویژه متوقف شده تا زمانی که شرکت فرعی سود اعلام کند و زیان های گذشته پوشش

داده شود . همچنین سهم شرکت اصلی از استهلاك هر گونه مازاد و كسری تجدید ارزیابی در دفاتر اصلی شناسایی می شود .

۳. روش ارزش ویژه ناقص :

این روش ترکیبی از دو روش فوق می باشد . در هنگام اعلام سود شرکت فرعی ، حساب سرمایه گذاری بدهکار و حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری بستانکار می شود . در هنگام دریافت سود حساب دارایی بدهکار و حساب سرمایه گذاری بستانکار می شود .

روش بهای تمام شده

در این روش در زمان اعلام سود یا زیان توسط شرکت فرعی ثبتي در دفاتر اصلی وارد نمی شود ، مگر اینکه زیان شناسایی شده دائمی تلقی شود . در زمان پرداخت سود توسط شرکت فرعی ، شرکت اصلی سهم خود از سود پرداخت شده را شناسایی و به بدهکار حساب دریافتنی یا بانک و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه گذاری ثبت می کند . اساس این روش ، روش نقدی است .

مثال

تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱/۱ بشرح زیر است :

فرعی	اصلی	
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	دارایی ها
۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	سهم عادی
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود انباشته

سایر اطلاعات :

- در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد .
- سود خالص طی سال ۱۳۹۱ مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال بوده است .
- سود توزیعی در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال بود .
- ارزش جاری دارایی های فرعی تقریباً برابر با ارزش دفتری آنها بود و هرگونه مازاد پرداختنی بابت سرففلی بود که طی ۲۰ سال مستهلاك می گردد .

مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت اصلی به روش بهای تمام شده ؟

حل :

۱۳۹۱/۱/۱ ثبت خرید شرکت فرعی توسط شرکت اصلی :

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۵۰۰۰۰

۵۰۰۰۰

دارایی

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت اعلام سود سال ۱۳۹۱ :

ثبت ندارد

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت پرداخت سود توسط شرکت فرعی :

$$۲۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۱۶۰۰۰ \quad \text{دارایی}$$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۶۰۰۰

محاسبه سرقفلی :

$$\text{خرید} = \frac{50000}{80\%} = 62500 \quad \text{اگر اصلی ۱۰۰٪ شرکت فرعی را می خرید}$$

۶۲۵۰۰

ارزش ۱۰۰٪ شرکت فرعی

(۵۰۰۰۰)

ارزش روز خالص دارایی فرعی

۱۲۵۰۰

سرقفلی کل

تخصیص سرقفلی کل :

فرعی ۲۰٪

اصلی ۸۰٪

۲۵۰۰

۱۰۰۰۰

۱۲۵۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت استهلاک سرقفلی :

ثبتي ندارد

✓ حساب سرمایه گذاری در روش بهای تمام شده معمولاً ثابت است . اما گاهی اوقات پیش میاید ، سود توزیع شده توسط شرکت فرعی ، بیشتر از سود کسب شده توسط شرکت فرعی بعد از تاریخ سرمایه گذاری باشد . این حالت نوعی بازگشت سرمایه گذاری است و حساب سرمایه گذاری را باید تعدیل کرد .

مثال

شرکت الف ۸۰٪ شرکت ب را در ۱۳۹۱/۱/۱ خریداری کرده است . شرکت ب در سال ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ بترتیب مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰ ریال سود کسب کرد . شرکت ب در سال ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال سود پرداخت کرد . مطلوبست وارد کردن ثبت های فوق در دفاتر شرکت الف ؟

حل :

ثبت در زمان دریافت سود از شرکت ب در سال ۱۳۹۱ :

۵۰۰۰۰	سود کسب شده توسط فرعی بعد از سرمایه گذاری در سال ۱۳۹۱
(۴۰۰۰۰)	سود توزیع شده توسط فرعی بعد از سرمایه گذاری در سال ۱۳۹۱
۱۰۰۰۰	سود انباشته فرعی بعد از سرمایه گذاری در پایان ۱۳۹۱

چون سود انباشته فرعی بعد از سرمایه گذاری مثبت است (سود کسب شده بیش از سود توزیع شده است)، ثبت زیر را در دفاتر وارد می کنیم:

$$\text{بانک} \quad ۳۲۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ \times ۸\%$$

درآمد سرمایه گذاری ۳۲۰۰۰

ثبت در زمان دریافت سود از شرکت ب در سال ۱۳۹۲:

۱۰۰۰۰	سود انباشته فرعی در ابتدای ۱۳۹۲ بعد از سرمایه گذاری
۲۰۰۰۰	سود کسب شده توسط فرعی بعد از سرمایه گذاری در سال ۱۳۹۲
(۴۰۰۰۰)	سود توزیع شده توسط فرعی بعد از سرمایه گذاری در سال ۱۳۹۱
(۱۰۰۰۰)	سود انباشته فرعی بعد از سرمایه گذاری در پایان ۱۳۹۲

چون سود انباشته فرعی بعد از سرمایه گذاری منفی است (سود کسب شده کمتر از سود توزیع شده است)، ثبت زیر را در دفاتر وارد می کنیم:

$$\text{بانک} \quad ۳۲۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ \times ۸\%$$

درآمد سرمایه گذاری ۳۲۰۰۰

اختلاف دو طرف ثبت ۲۴۰۰۰ =

سرمایه گذاری در ب ۸۰۰۰ = $(۱۰۰۰۰) \times ۸\%$

روش ارزش ویژه کامل

مثال

تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱/۱ بشرح زیر است:

فرعی	اصلی	
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	دارایی ها
۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود انباشته

سایر اطلاعات:

- در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد.
- سود خالص طی سال ۱۳۹۱ مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال بوده است.
- سود توزیعی در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال بود.

- ارزش جاری دارایی های فرعی تقریبا برابر با ارزش دفتری آنها بود و هرگونه مزاد پرداختنی بابت سرففلی بود که طی ۲۰ سال مستهلاک می گردد .

مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت اصلی به روش بهای تمام شده ؟

حل :

۱۳۹۱/۱/۱ ثبت خرید شرکت فرعی توسط شرکت اصلی :

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۵۰۰۰۰

دارایی ۵۰۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت اعلام سود سال ۱۳۹۱ توسط فرعی :

سرمایه گذاری در شرکت ب ۲۰۰۰۰ = $25000 \times 80\%$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲۰۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت دریافت سود توسط شرکت فرعی :

بانک ۱۶۰۰۰ = $20000 \times 80\%$

سرمایه گذاری در شرکت ب ۱۶۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت استهلاک سرففلی در دفاتر شرکت الف :

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۵۰۰ = $\frac{10000}{20}$

سرمایه گذاری در شرکت ب ۵۰۰

روش ارزش ویژه ناقص

مثال

تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱/۱ بشرح زیر است :

فرعی	اصلی	
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	دارایی ها
۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود انباشته

سایر اطلاعات :

- در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد.
- سود خالص طی سال ۱۳۹۱ مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال بوده است.
- سود توزیعی در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال بود.
- ارزش جاری دارایی های فرعی تقریباً برابر با ارزش دفتری آنها بود و هرگونه مازاد پرداختنی بابت سرقفلی بود که طی ۲۰ سال مستهلاک می گردد.

مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت اصلی به روش بهای تمام شده ؟

حل :

۱۳۹۱/۱/۱ ثبت خرید شرکت فرعی توسط شرکت اصلی :

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۵۰۰۰۰

دارایی ۵۰۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت اعلام سود سال ۱۳۹۱ توسط فرعی :

سرمایه گذاری در شرکت ب ۲۰۰۰۰ = ۸۰٪ × ۲۵۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲۰۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت دریافت سود توسط شرکت فرعی :

بانک ۱۶۰۰۰ = ۸۰٪ × ۲۰۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت ب ۱۶۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت استهلاک سرقفلی در دفاتر شرکت الف :

ثبت ندارد .

تلفیق ، یک سال بعد از تحصیل (روش بهای تمام شده)

مثال

شرکت الف در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ ، ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰

ریال خریداری کرد . ترازنامه شرکت ب در تاریخ سرمایه گذاری بشرح زیر بود :

ارزش روز	ارزش دفتری	
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	نقد
۵۰۰۰	۵۰۰۰	حساب دریافتنی
۳۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	موجودی کالا

۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	زمین
۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	ساختمان
	۱۳۰۰۰۰	جمع دارایی ها
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حساب پرداختی
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سرمایه سهام عادی
	۱۳۰۰۰۰	جمع

سایر اطلاعات طی سال ۱۳۹۰ :

- سود خالص شرکت فرعی مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال می باشد .
- توزیع سود شرکت فرعی در سال ۱۳۹۰ مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال می باشد .
- تمام موجودی کالای اول دوره فرعی در طی دوره فروخته شده است .
- استهلاك ساختمان ۱۰ ساله است .
- سرقتی در صورت وجود ۲۰ ساله مستهلاك می گردد .

مطلوبست تهیه حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری در پایان سال ۱۳۹۰ به روش بهای تمام شده ؟

حل :

ثبت های لازم در دفاتر شرکت اصلی در طی سال ۱۳۹۰ بشرح زیر است :

ثبت مربوط به سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

سرمایه گذاری در شرکت ب
بانک/دارایی

۱۵۰۰۰۰

۱۵۰۰۰۰

ثبت مربوط به اعلام سود توسط شرکت فرعی : (۲)

ثبت ندارد .

ثبت توزیع سود توسط شرکت فرعی : (۳)

$$۴۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۳۲۰۰۰$$

بانک

درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت ب ۳۲۰۰۰

ثبت مربوط به تعدیلات موجودی کالا ، ساختمان و سرقفلی : (۴)
ثبت ندارد .

همانطور که مشاهده کردید ، استهلاک اضافه ارزش دارایی ها و سرقفلی و سایر تعدیلات در روش بهای تمام شده ، در دفاتر اصلی ثبت نمی گردد . حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری بشرح زیر است :

حساب سرمایه گذاری در شرکت ب	
(۱)	۱۵۰۰۰۰
حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت ب	
(۳)	۳۲۰۰۰

مثال

تراز آزمایشی دو شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ بشرح زیر است :

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	فروش
۴۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱/۱
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	توزیع سود در طی سال ۹۱
۱۰۹۰۰۰	۳۵۰۰۰	نقد
۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	ساختمان
۲۵۰۰۰	۵۰۰۰۰	حساب پرداختی
۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	سهام عادی

شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . تجدید ارزیابی دارایی های فرعی در زمان تحصیل بشرح زیر بود :

کالا	+ ۵۰۰۰	(همه در سال ۹۱ فروخته شد)
ساختمان	+ ۵۰۰۰	(استهلاک ۱۰ ساله)

مطلوبست نمایش حساب درآمد سرمایه گذاری به روش بهای تمام شده و تهیه صورت های مالی تلفیقی با تئوری استاندارد ایران ؟

حل :

تنها ثبتی که مربوط به درآمد است ، ثبت دریافت سود نقدی است :

$$\begin{array}{l} \text{بانک} \quad \quad \quad 24000 \\ = \quad \quad \quad 30000 \times 80\% \\ \text{درآمد حاصل از سرمایه گذاری} \quad 24000 \end{array}$$

حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

24000

ارزش دفتری شرکت فرعی در زمان تحصیل :

$$\begin{array}{l} 20000 \quad \text{سود انباشته 1391/1/1} \\ 25000 \quad \text{سهام عادی} \\ \hline 45000 \end{array}$$

ارزش روز شرکت فرعی :

$$\begin{array}{l} 45000 \quad \text{ارزش دفتری شرکت فرعی} \\ 5000 + 5000 \quad = \quad 10000 \quad \text{مازاد تجدید ارزیابی ها} \\ \hline 55000 \end{array}$$

محاسبه سرقفلی در زمان سرمایه گذاری :

$$\text{سرقفلی} = \frac{50000}{80\%} = 62500$$

اگر اصلی 100٪ فرعی را می خرید

سرقفلی :

$$\begin{array}{l} 62500 \quad \text{بهای پرداختی اصلی برای 100٪ فرعی} \\ (55000) \quad \text{ارزش روز شرکت فرعی} \\ \hline 7500 \quad \text{سرقفلی کل} \end{array}$$

تخصیص مازاد تجدید ارزیابی ها و سرقفلی :

سهم اصلی 80٪	سهم فرعی 20٪	
4000	1000	کالا
4000	5000	ساختمان
6000	1500	سرقفلی

محاسبه تعدیلات :

سهم اصلی ۸۰٪	سهم فرعی ۲۰٪	
۴۰۰۰	۱۰۰۰	کالا (۱)
۴۰۰	۱۰۰	ساختمان (۲)
۳۰۰	۰	سرقفلی (۳)
<u>۴۷۰۰</u>	<u>۱۱۰۰</u>	جمع

(۱) چون تمام کالاهای تجدید ارزیابی شده فروخته شد . لذا همه بهای تجدید ارزیابی باید در حساب بهای تمام شده تعدیل شود .

(۲) چون اضافه ارزیابی زمین ۴۰۰۰ ریال (سهم اصلی) بود و عمر باقیمانده ساختمان ۱۰ سال بود ، استهلاك سال اول ساختمان ۴۰۰ ریال می باشد :

$$\text{استهلاك ساختمان سهم اصلی} = \frac{4000}{10} = 400$$

$$\text{استهلاك ساختمان سهم فرعی} = \frac{1000}{10} = 100$$

(۳) سرقفلی سهم اصلی باید طی ۲۰ سال مستهلك شود ، اما در تئوری استاندارد ایران ، اقلیت سهمی از سرقفلی و استهلاك آن ندارد . محاسبه استهلاك سرقفلی سهم شرکت اصلی بشرح زیر است :

$$\text{استهلاك سرقفلی سهم اصلی} = \frac{6000}{20} = 300$$

ثبت های کاربرگی برای تهیه صورت های مالی تلفیقی بشرح زیر است :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی : (۱)

۲۵۰۰۰ × ۸۰٪	=	۲۰۰۰۰	سهم عادی ب
۲۰۰۰۰ × ۸۰٪	=	۱۶۰۰۰	سود انباشته ۹۱/۱/۱
		۴۰۰۰	کالا
		۴۰۰۰	ساختمان
		۶۰۰۰	سرقفلی
		۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب

✓ در هنگام بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی باید دقت کرد که حساب سود انباشته اول دوره شرکت فرعی باید بدهکار شود ، نه سود انباشته پابن سال شرکت فرعی .

ثبت بستن حساب درآمد سرمایه گذاری : (۲)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲۴۰۰۰

توزیع سود شرکت فرعی ۲۴۰۰۰

✓ حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری به این دلیل که از یک معامله فی مابین شرکت اصلی و فرعی بوجود آمده ، باید در کاربرد تلفیقی حذف شود تا دوبار منظور نشود . در مقابل این حساب ، حساب سود توزیعی شرکت فرعی ، به میزانی که سود به شرکت اصلی پرداخت کرده باید بستانکار شود .

ثبت وارد کردن تعدیلات سهم اصلی در کاربرد : (۳)

بهای تمام شده فروش	=	۴۰۰۰	افزافه ارزش کالای اول دوره فرعی
هزینه عملیات	=	۷۰۰	۳۰۰ (سرقفلی) + ۴۰۰ (ساختمان)
موجودی کالا		۴۰۰۰	
ساختمان		۴۰۰	
سرقفلی		۳۰۰	

✓ ارزش روز کالای ابتدای دوره شرکت فرعی مبلغ ۵۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری آن بود ، به همین دلیل مبلغ واقعی بهای تمام شده فروش در شرکت فرعی ۵۰۰۰ ریال بیشتر از مبلغی است که در تراز آزمایش گزارش شده است . به همین دلیل در ثبت فوق حساب بهای تمام شده فروش را مبلغ ۴۰۰۰ ریال (۸۰٪ × ۵۰۰۰) افزایش داده ایم (بدهکار کرده ایم) . همچنین هزینه های عملیاتی شرکت فرعی مبلغ ۷۰۰ ریال کمتر از ارزش واقعی خود در تراز آزمایشی نشان داده شده بودند (۳۰۰ ریال استهلاک سرقفلی سهم اصلی و ۴۰۰ ریال استهلاک اضافه ارزش ساختمان سهم اصلی) که در ثبت فوق تعدیل و به ارزش روز نشان داده شدند . در سمت بستانکار ثبت فوق مبالغی را که در ثبت شماره ۱ به دارایی های فرعی اضافه کرده بودیم تعدیل کردیم . در ثبت ۱ کالا ۴۰۰۰ ریال اضافه شد ، از آنجایی که کل این کالا در طی دوره فروخته شده لذا باید از حساب ها خارج شود ، به همین دلیل در ثبت فوق ۴۰۰۰ ریال کالا را کم کردیم . به همین صورت در مورد ساختمان و سرقفلی عمل کردیم .

سود خالص سال جاری شرکت فرعی :

۷۰۰۰۰	فروش
(۱۵۰۰۰)	بهای تمام شده فروش
(۱۰۰۰۰)	هزینه های عملیاتی
<u>۴۵۰۰۰</u>	سود خالص سال ۱۳۹۱

شناسایی سهم اقلیت از سود سال جاری شرکت فرعی :

۴۵۰۰۰	سود خالص شرکت فرعی
× ۲۰٪	سهم اقلیت
<u>۹۰۰۰</u>	
۱۱۰۰	تعدیلات سهم اقلیت
<u>۷۹۰۰</u>	سهم اقلیت از سود
استهلاک ساختمان و فروش کالا	=

✓ طبق استاندارد ایران سهم اقلیت از سود شرکت فرعی باید از سود دوره کسر شود .

ثبت شناسایی سهم اقلیت از سود : (۴)

۷۹۰۰	سود دوره
۷۹۰۰	سهم اقلیت

ثبت شناسایی سهم اقلیت از دارایی های فرعی : (۵)

۲۵۰۰۰ × ۲۰٪	=	۵۰۰۰	سهم عادی ب
۲۰۰۰۰ × ۲۰٪	=	۴۰۰۰	سود انباشته ۹۱/۱/۱
		۱۰۰۰	کالا
		۱۰۰۰	ساختمان
جمع طرف راست ثبت	=	۱۱۰۰۰	سهم اقلیت

ثبت وارد کردن تعدیلات سهم اقلیت در کاربرگ : (۶)

افزایش ارزش کالای اول دوره فرعی	=	۱۰۰۰	بهای تمام شده فروش
استهلاک ساختمان	=	۱۰۰	هزینه عملیات
		۱۰۰۰	موجودی کالا
		۱۰۰	ساختمان

ثبت محاسبه سهم اقلیت از سود توزیعی فرعی : (۷)

$$۳۰۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۶۰۰۰ \quad \text{سهم اقلیت}$$

سود توزیعی فرعی ۶۰۰۰

حالا عیناً ۷ ثبت فوق را وارد کاربرگ می کنیم :

صورت تلفیقی	سهم اقلیت	تعدیلات		شرکت فرعی	شرکت اصلی	صورت های مالی
		بستانکار	بدهکار			
۱۷۰۰۰۰				۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش
۶۰۰۰۰			(۳) ۴۰۰۰ (۶) ۱۰۰۰	۱۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۲۵۸۰۰			(۳) ۷۰۰ (۶) ۱۰۰	۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	هزینه عملیاتی
.			(۲) ۲۴۰۰۰	.	۲۴۰۰۰	درآمد سرمایه گذاری
(۴) (۷۹۰۰)	(۴) ۷۹۰۰			.	.	سهم اقلیت از سود دوره
<u>۷۶۳۰۰</u>				<u>۴۵۰۰۰</u>	<u>۶۹۰۰۰</u>	سود خالص
۵۰۰۰۰	(۵) ۴۰۰۰		(۱) ۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود انباشته ۹۱/۱/۱
۷۶۳۰۰				۴۵۰۰۰	۶۹۰۰۰	سود خالص دوره
(۳۰۰۰۰)	(۷) (۶۰۰۰)	(۲) ۲۴۰۰۰		(۳۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)	توزیع سود دوره جاری
<u>۹۶۳۰۰</u>				<u>۳۵۰۰۰</u>	<u>۸۹۰۰۰</u>	سود انباشته ۹۱/۱۲/۲۹
۱۴۴۰۰۰				۳۵۰۰۰	۱۰۹۰۰۰	نقد
۲۵۰۰۰	(۵) ۱۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰ (۶) ۱۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	کالا
۶۴۵۰۰	(۵) ۱۰۰۰	(۳) ۴۰۰ (۶) ۱۰۰	(۱) ۴۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	ساختمان
.		(۱) ۵۰۰۰۰		.	۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی
۵۷۰۰		(۳) ۳۰۰	(۱) ۶۰۰۰	.	.	سرقفلی
<u>۲۳۹۲۰۰</u>				<u>۶۵۰۰۰</u>	<u>۲۱۴۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۳۰۰۰۰				۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	حساب پرداختنی
۱۰۰۰۰۰	(۵) ۵۰۰۰		(۱) ۲۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سهم عادی
۹۶۳۰۰				۳۵۰۰۰	۸۹۰۰۰	سود انباشته ۹۱/۱۲/۲۹
۱۲۹۰۰				.	.	سهم اقلیت
<u>۲۳۹۲۰۰</u>				<u>۶۵۰۰۰</u>	<u>۲۱۴۰۰۰</u>	جمع بدهی و سرمایه

✓ در ستون صورت تلفیقی ، در قسمت سود خالص دوره بصورت جمع سطری عمل نمی کنیم ،

بلکه عدد بدست آمده صورت سود و زیان در ستون تلفیق را می نویسیم .

✓ در مقابل سود خالص دوره در بخش صورت سود انباشته تلفیقی در ستون تلفیق ، سطری

عمل نمی کنیم و رقم سود خالص تلفیقی دوره را می نویسیم .

✓ در مقابل سود انباشته پایان دوره در ستون تلفیق ، سود تلفیقی بدست آمده را می نویسیم و بصورت سطری عمل نمی کنیم .
 ✓ در قسمت سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی ، جمع ستون سهم اقلیت را می نویسیم .

اثبات سهم اقلیت :

حساب اضافه ارزش ساختمان	
اضافه ارزش ساختمان	۵۰۰۰
استهلاک اصلی	۴۰۰
استهلاک فرعی	۱۰۰
مانده اضافه ارزش	<u>۴۵۰۰</u>

۲۵۰۰۰	سهم عادی فرعی
۳۵۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ فرعی
<u>۴۵۰۰</u>	باقیمانده اضافه ارزش ساختمان
۶۴۵۰۰	جمع
<u>٪۲۰</u>	× سهم اقلیت
<u>۱۲۹۰۰</u>	سهم اقلیت در ترازنامه

تلفیق ، یک سال بعد از تحصیل (روش ارزش ویژه کامل)

مثال

شرکت الف در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ ، ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . ترازنامه شرکت ب در تاریخ سرمایه گذاری بشرح زیر بود :

ارزش روز	ارزش دفتری	
۵۰۰۰	۵۰۰۰	نقد
۱۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	حساب دریافتنی
۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	موجودی کالا
۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰	<u>۴۰۰۰۰</u>	ساختمان
	<u>۱۲۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حساب پرداختنی

<u>۹۰۰۰۰</u>	سرمایه سهام عادی
<u>۱۲۰۰۰۰</u>	جمع

سایر اطلاعات طی سال ۱۳۹۰ :

- سود خالص شرکت فرعی مبلغ ۹۰۰۰۰ ریال می باشد .
- توزیع سود شرکت فرعی در سال ۱۳۹۰ مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال می باشد .
- تمام موجودی کالای اول دوره فرعی در طی دوره فروخته شده است .
- استهلاک ساختمان ۸ ساله است .
- سرقتی در صورت وجود ۲۰ ساله مستهلاک می گردد .

مطلوبست تهیه حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری در پایان سال ۱۳۹۰ به روش ارزش ویژه کامل ؟

حل :

ثبت های لازم در دفاتر شرکت اصلی در طی سال ۱۳۹۰ بشرح زیر است :

ثبت مربوط به سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۲۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۲۰۰۰۰۰	بانک/دارایی

ثبت مربوط به اعلام سود توسط شرکت فرعی : (۲)

۹۰۰۰۰ × %۸۰ = ۷۲۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۷۲۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری

ثبت توزیع سود توسط شرکت فرعی : (۳)

۵۰۰۰۰ × %۸۰ = ۴۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب

ثبت بستن اضافه ارزش موجودی کالا : (۴)

چون ارزش روز موجودی کالای اول دوره فرعی مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری آن است و همه آن فروخته شده ، پس بهای تمام شده فرعی ۳۰۰۰۰ ریال کمتر از واقع در صورت ها گزارش شده و در نتیجه سود اعلام شده توسط فرعی مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال بیش از واقع گزارش شده است .

بنابراین برای تعدیل حساب درآمد سرمایه گذاری و سرمایه گذاری در شرکت ب ثبت زیر را وارد می کنیم :

$$۳۰۰۰۰ \times \%۸۰ = ۲۴۰۰۰ \text{ درآمد حاصل از سرمایه گذاری}$$

$$۲۴۰۰۰ \text{ سرمایه گذاری در شرکت ب}$$

ثبت بستن استهلاک اضافه ارزش ساختمان : (۵)

ارزش روز ساختمان مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال (۴۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰) از ارزش دفتری آن بیشتر است . بنابراین در دفاتر فرعی هزینه استهلاک آن بر اساس ارزش دفتری آن محاسبه شده اما در واقع هزینه استهلاک بیش از آن چیزی است که در دفاتر فرعی ثبت شده . هزینه استهلاکی که باید به هزینه استهلاک فرعی اضافه شود بصورت زیر محاسبه می گردد :

$$\frac{40000}{8} = 5000$$

در واقع هزینه استهلاک ساختمان باید مبلغ ۵۰۰۰ ریال بیشتر گزارش می شد که این امر باعث کاهش ۵۰۰۰ ریالی سود خالص شرکت فرعی می شود . بنابراین شرکت اصلی باید حساب درآمد و سرمایه گذاری خود را تعدیل کند :

$$۵۰۰۰ \times \%۸۰ = ۴۰۰۰ \text{ درآمد حاصل از سرمایه گذاری}$$

$$۴۰۰۰ \text{ سرمایه گذاری در شرکت ب}$$

✓ چون زمین استهلاک ندارد ، تا زمانی که به خارج از گروه فروخته نشود ، مازاد تجدید ارزیابی ان تغییری نمی کند و تعدیلی از این بابت در دفاتر فرعی صورت نمی گیرد .

محاسبه سرفلی خرید :

ارزش روز شرکت فرعی در زمان خرید :

۵۰۰۰	نقد
۱۵۰۰۰	حساب دریافتی
۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۶۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰	ساختمان
<u>(۳۰۰۰۰)</u>	حساب پرداختی
۱۹۰۰۰۰	ارزش روز فرعی

سرفلی سهم شرکت اصلی :

$$۲۰۰۰۰۰ \text{ بهای خرید}$$

$$۱۹۰۰۰۰ \times \%۲۰ = \underline{(۳۸۰۰۰)}$$

$$۱۶۲۰۰۰ \text{ سرفلی سهم اصلی}$$

ثبت بستن استهلاک سرفعلی : (۶)

$$\frac{38000}{20} = \begin{matrix} \text{درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۹۰۰} \\ \text{سرمایه گذاری در شرکت ب ۱۹۰۰} \end{matrix}$$

حساب سرمایه گذاری در شرکت ب

(۳)	۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	(۱)
(۴)	۲۴۰۰۰	۷۲۰۰۰	(۲)
(۵)	۴۰۰۰		
(۶)	۱۹۰۰		
		<u>۲۰۲۱۰۰</u>	مانده

حساب درآمد سرمایه گذاری در شرکت ب

(۲)	۷۲۰۰۰	۲۴۰۰۰	(۴)
		۴۰۰۰	(۵)
		۱۹۰۰	(۶)
مانده	<u>۴۲۱۰۰</u>		

مثال

تراز آزمایشی دو شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ بشرح زیر است :

شرکت فرعی	شرکت اصلی	
۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش
۱۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	هزینه عملیاتی
۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱/۱
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	توزیع سود در طی سال ۹۱
۳۵۰۰۰	۱۰۹۰۰۰	نقد
۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	کالا
۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	ساختمان
۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	حساب پرداختی
۲۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی

شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. تجدید ارزیابی دارایی های فرعی در زمان تحصیل بشرح زیر بود:

کالا	+ ۵۰۰۰	(همه در سال ۹۱ فروخته شد)
ساختمان	+ ۵۰۰۰	(استهلاک ۱۰ ساله)

مطلوبست نمایش حساب درآمد سرمایه گذاری و سرمایه گذاری در فرعی با روش ارزش ویژه کامل و تهیه صورت های مالی تلفیقی با تئوری استاندارد ایران؟

حل :

ثبت های مربوط به بروز رسانی حساب درآمد و سرمایه گذاری در دفاتر اصلی :

ثبت خرید سرمایه گذاری : (۱)

سرمایه گذاری در فرعی	۵۰۰۰۰
بانک / دارایی	۵۰۰۰۰

ثبت اعلام سود در دفاتر اصلی : (۲)

محاسبه سود خالص فرعی :

فروش	۷۰۰۰۰
بهای تمام شده فروش	(۱۵۰۰۰۰)
هزینه عملیاتی	(۱۰۰۰۰۰)
سود خالص دوره	<u>۴۵۰۰۰</u>

سرمایه گذاری در فرعی	=	۳۶۰۰۰
درآمد سرمایه گذاری		۳۶۰۰۰

ثبت توزیع سود توسط فرعی در دفاتر اصلی : (۳)

بانک	=	۲۴۰۰۰
سرمایه گذاری در فرعی		۲۴۰۰۰

ثبت تعدیلات اضافه ارزش موجودی کالای فرعی : (۴)

درآمد سرمایه گذاری	=	۴۰۰۰
سرمایه گذاری در فرعی		۴۰۰۰

ثبت تعدیلات اضافه ارزش ساختمان : (۵)

درآمد سرمایه گذاری	=	۴۰۰
سرمایه گذاری در فرعی		۴۰۰

محاسبه سرقفلی خرید :

ارزش روز شرکت فرعی در زمان تحصیل :

۲۵۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰	سود انباشته
۵۰۰۰	اضافه ارزش کالا
<u>۵۰۰۰</u>	اضافه ارزش ساختمان
<u>۵۵۰۰۰</u>	ارزش روز شرکت فرعی در زمان خرید

سرقفلی سهم اصلی :

$$55000 \times 80\% = \frac{44000}{6000} \text{ بهای خرید}$$

ارزش روز شرکت فرعی (سهم اصلی) = $\frac{44000}{6000}$

سرقفلی سهم اصلی

ثبت تعدیلات سرقفلی سهم اصلی : (۶)

$$\frac{6000}{20} = \frac{300}{300}$$

درآمد سرمایه گذاری

سرمایه گذاری در فرعی

نمایش حساب درآمد سرمایه گذاری در فرعی و حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی به روش ارزش ویژه کامل :

حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۳)	۲۴۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۱)
(۴)	۴۰۰۰	۳۶۰۰۰	(۲)
(۵)	۴۰۰		
(۶)	۳۰۰		
		<u>۵۷۳۰۰</u>	مانده

حساب درآمد سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)	۳۶۰۰۰	۴۰۰۰	(۴)
		۴۰۰	(۵)
		۳۰۰	(۶)
مانده	<u>۳۱۳۰۰</u>		

✓ در تهیه صورت های مالی تلفیقی به روش ارزش ویژه کامل ، مانده حساب های درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سرمایه گذاری در شرکت فرعی به روش ارزش ویژه کامل گزارش می گردد .

ثبت های کاربرگی برای تهیه صورت های مالی تلفیقی بشرح زیر است :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی و درآمد حاصله : (۱)

سهم عادی ب	=	۲۰۰۰۰	$۲۵۰۰۰ \times \%.۸۰$
سود انباشته ۹۱/۱/۱	=	۱۶۰۰۰	$۲۰۰۰۰ \times \%.۸۰$
کالا		۴۰۰۰	
ساختمان		۴۰۰۰	
سرقفلی		۶۰۰۰	
درآمد سرمایه گذاری		۳۱۳۰۰	

سرمایه گذاری در شرکت ب ۵۷۳۰۰

توزیع سود شرکت فرعی ۲۴۰۰۰ = $۳۰۰۰۰ \times \%.۸۰$

محاسبه تعدیلات :

سهم اصلی $\%.۸۰$	سهم فرعی $\%.۲۰$	
۴۰۰۰	۱۰۰۰	کالا (۱)
۴۰۰	۱۰۰	ساختمان (۲)
۳۰۰	۰	سرقفلی (۳)
<u>۴۷۰۰</u>	<u>۱۱۰۰</u>	جمع

(۱) چون تمام کالاهای تجدید ارزیابی شده فروخته شد . لذا همه بهای تجدید ارزیابی باید در حساب بهای تمام شده تعدیل شود .

(۲) چون اضافه ارزیابی زمین ۴۰۰۰ ریال (سهم اصلی) بود و عمر باقیمانده ساختمان ۱۰ سال بود ، استهلاك سال اول ساختمان ۴۰۰ ریال می باشد :

$$\text{استهلاك ساختمان سهم اصلی} = \frac{4000}{10} = 400$$

$$\text{استهلاك ساختمان سهم فرعی} = \frac{1000}{10} = 100$$

(۳) سرقفلی سهم اصلی باید طی ۲۰ سال مستهلک شود ، اما در تئوری استاندارد ایران ، اقلیت سهمی از سرقفلی و استهلاک آن ندارد . محاسبه استهلاک سرقفلی سهم شرکت اصلی بشرح زیر است :

$$\text{استهلاک سرقفلی سهم اصلی} = \frac{6000}{20} = 300$$

ثبت وارد کردن تعدیلات سهم اصلی در کاربرگ : (۲)

بهای تمام شده فروش	=	۴۰۰۰	افزافه ارزش کالای اول دوره فرعی
هزینه عملیات	=	۷۰۰	۳۰۰ (سرقفلی) + ۴۰۰ (ساختمان)
موجودی کالا		۴۰۰۰	
ساختمان		۴۰۰	
سرقفلی		۳۰۰	

شناسایی سهم اقلیت از سود سال جاری شرکت فرعی :

سود خالص شرکت فرعی	۴۵۰۰۰
× سهم اقلیت	٪۲۰

۹۰۰۰

تعدیلات سهم اقلیت	=	۱۱۰۰	استهلاک ساختمان و فروش کالا
سهم اقلیت از سود		۷۹۰۰	

ثبت شناسایی سهم اقلیت از سود : (۳)

سود دوره	۷۹۰۰
سهم اقلیت	۷۹۰۰

ثبت شناسایی سهم اقلیت از دارایی های فرعی : (۴)

سهم عادی ب	=	۵۰۰۰	$۲۵۰۰۰ \times ٪۲۰$
سود انباشته ۹۱/۱/۱	=	۴۰۰۰	$۲۰۰۰۰ \times ٪۲۰$
کالا		۱۰۰۰	
ساختمان		۱۰۰۰	

جمع طرف راست ثبت = ۱۱۰۰۰ سهم اقلیت

ثبت وارد کردن تعدیلات سهم اقلیت در کاربرگ : (۵)

بهای تمام شده فروش	=	۱۰۰۰	افزافه ارزش کالای اول دوره فرعی
هزینه عملیات	=	۱۰۰	استهلاک ساختمان
موجودی کالا		۱۰۰۰	
ساختمان		۱۰۰	

ثبت محاسبه سهم اقلیت از سود توزیعی فرعی : (۶)

$$۳۰۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۶۰۰۰ \quad \text{سهم اقلیت}$$

سود توزیعی فرعی ۶۰۰۰

حالا عیناً ۶ ثبت فوق را وارد کاربرگ می کنیم :

صورت تلفیقی	سهم اقلیت	تعدیلات		شرکت فرعی	شرکت اصلی	صورت های مالی
		بستانکار	بدهکار			
۱۷۰۰۰۰				۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش
۶۰۰۰۰			(۲) ۴۰۰۰ (۵) ۱۰۰۰	۱۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۲۵۸۰۰			(۲) ۷۰۰ (۵) ۱۰۰	۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	هزینه عملیاتی
.			(۱) ۳۱۳۰۰	.	۳۱۳۰۰	درآمد سرمایه گذاری
(۳) (۷۹۰۰)	(۳) ۷۹۰۰			.	.	سهم اقلیت از سود دوره
<u>۷۶۳۰۰</u>				<u>۴۵۰۰۰</u>	<u>۷۶۳۰۰</u>	سود خالص
۵۰۰۰۰	(۴) ۴۰۰۰		(۱) ۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود انباشته ۹۱/۱/۱
۷۶۳۰۰				۴۵۰۰۰	۷۶۳۰۰	سود خالص دوره
(۳۰۰۰۰)	(۶) (۶۰۰۰)	(۱) ۲۴۰۰۰		(۳۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)	توزیع سود دوره جاری
<u>۹۶۳۰۰</u>				<u>۳۵۰۰۰</u>	<u>۹۶۳۰۰</u>	سود انباشته ۹۱/۱۲/۲۹
۱۴۴۰۰۰				۳۵۰۰۰	۱۰۹۰۰۰	نقد
۲۵۰۰۰	(۴) ۱۰۰۰	(۲) ۴۰۰۰ (۵) ۱۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	کالا
۶۴۵۰۰	(۴) ۱۰۰۰	(۲) ۴۰۰ (۵) ۱۰۰	(۱) ۴۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	ساختمان
.		(۱) ۵۷۳۰۰		.	۵۷۳۰۰	سرمایه گذاری در فرعی
۵۷۰۰		(۲) ۳۰۰	(۱) ۶۰۰۰	.	.	سرقفلی
<u>۲۳۹۲۰۰</u>				<u>۶۵۰۰۰</u>	<u>۲۲۱۳۰۰</u>	جمع دارایی ها
۳۰۰۰۰				۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	حساب پرداختنی
۱۰۰۰۰۰	(۴) ۵۰۰۰		(۱) ۲۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سهم عادی
۹۶۳۰۰				۳۵۰۰۰	۹۶۳۰۰	سود انباشته ۹۱/۱۲/۲۹
۱۲۹۰۰				.	.	سهم اقلیت
<u>۲۳۹۲۰۰</u>				<u>۶۵۰۰۰</u>	<u>۲۲۱۳۰۰</u>	جمع بدهی و سرمایه

تلفیق ، یک سال بعد از تحصیل (روش ارزش ویژه ناقص)

مثال

شرکت الف در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ ، ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۱۸۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . ترازنامه شرکت ب در تاریخ سرمایه گذاری بشرح زیر بود :

ارزش روز	ارزش دفتری	
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	نقد
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حساب دریافتنی
۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	موجودی کالا
۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	ساختمان
	<u>۱۱۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	حساب پرداختنی
	<u>۹۰۰۰۰</u>	سرمایه سهام عادی
	<u><u>۱۱۰۰۰۰</u></u>	جمع

سایر اطلاعات طی سال ۱۳۹۰ :

- سود خالص شرکت فرعی مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد .
- توزیع سود شرکت فرعی در سال ۱۳۹۰ مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال می باشد .
- تمام موجودی کالای اول دوره فرعی در طی دوره فروخته شده است .
- استهلاک ساختمان ۸ ساله است .
- سرقتی در صورت وجود ۲۰ ساله مستهلاک می گردد .

مطلوبست تهیه حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری در پایان سال ۱۳۹۰ به روش ارزش ویژه ناقص ؟

حل :

ثبت های لازم در دفاتر شرکت اصلی در طی سال ۱۳۹۰ بشرح زیر است :

ثبت مربوط به سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۱۸۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱۸۰۰۰۰۰	بانک/دارایی

ثبت مربوط به اعلام سود توسط شرکت فرعی : (۲)

$$100000 \times 8\% = 8000$$

سرمايه گذاري در شركت ب
درآمد حاصل از سرمايه گذاري

ثبت توزيع سود توسط شرکت فرعی : (۳)

$$30000 \times 8\% = 2400$$

بانك
سرمايه گذاري در شركت ب

حساب سرمايه گذاري در شركت ب

(۳)	۲۴۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	(۱)
		۸۰۰۰۰	(۲)
		<u>۲۳۶۰۰۰</u>	مانده

حساب درآمد سرمايه گذاري در شركت ب

(۲)	۸۰۰۰۰	
مانده	<u>۸۰۰۰۰</u>	

تهیه صورت های مالی تلفیقی در دومین سال پس از تحصیل (روش بهای تمام شده)

تا اینجا در مورد تهیه صورت های مالی تلفیقی در زمان سرمایه گذاری و یک سال پس از تاریخ سرمایه گذاری بحث کردیم . اما اکنون در مورد تهیه صورت های مالی تلفیقی در سال های دوم به بعد بحث خواهیم کرد .

زمانی که حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی به روش بهای تمام شده نگه داری می شود ، مانده این حساب در حالت عادی طی دوره های مالی مختلف به بهای تمام شده ثبت می گردد و هیچ گونه تغییری نخواهد داشت . حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری هم پایان هر دوره بسته می شود و در دوره های بعد ، در هر سال به میزان سود دریافت شده از شرکت فرعی بستانکار می شود . تعدیلات هم به همان روال سابق در کاربرگ ها وارد می شوند با این تفاوت که تعدیلات سال های گذشته سهم اصلی و فرعی نیز باید در کاربرگ وارد شوند .

همچنین زمانی که روش نگه داری حساب ها ، روش بهای تمام شده است ، باید حساب سرمایه گذاری را در کاربرگ به روز کنیم بدین صورت که اختلاف مانده بخش حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در ابتدای سال مورد نظر برای تلفیق را با مانده بخش حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل بدست می آوریم و :

اگر این اختلاف مثبت باشد ثبت زیر را در کاربرگ وارد می کنیم :

سرمایه گذاری در فرعی	XXX	به میزان سهم اصلی از اختلاف فوق
سود انباشته اصلی	XXX	

اگر این اختلاف منفی باشد ثبت زیر را در کاربرگ وارد می کنیم :

سود انباشته اصلی	XXX	به میزان سهم اصلی از اختلاف فوق
سرمایه گذاری در فرعی	XXX	

مثال

شرکت الف ۷۰٪ سهام شرکت ب را در اول سال ۱۳۸۵ خریداری کرد . حقوق صاحبان سهام شرکت ب در آن زمان ۸۰۰۰۰۰ ریال بود . مانده حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال ۱۳۹۰ مبلغ ۱۳۰۰۰۰۰ ریال می باشد . مطلوبست ثبت به روز رسانی حساب سرمایه گذاری در شرکت ب برای تهیه صورت مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۹۰ ؟

حل :

محاسبه افزایش / کاهش حقوق صاحبان سهام شرکت ب :

۱۳۰۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال تلفیق
(۸۰۰۰۰۰)	حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال تحصیل
۵۰۰۰۰۰	افزایش در حقوق صاحبان سهام

ثبت به روز رسانی سرمایه گذاری در کاربرگ :

$$500000 \times 70\% = 350000$$

سرمایه گذاری در شرکت ب = ۳۵۰۰۰۰
سود انباشته اصلی = ۳۵۰۰۰۰

مثال

شرکت الف ۶۵٪ سهام شرکت ب را در اول سال ۱۳۸۰ خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام شرکت ب در آن زمان ۵۰۰۰۰۰ ریال بود. مانده حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال ۱۳۸۳ مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال می باشد. مطلوبست ثبت به روز رسانی حساب سرمایه گذاری در شرکت ب برای تهیه صورت مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۸۳ ؟

حل :

محاسبه افزایش / کاهش حقوق صاحبان سهام شرکت ب :

۴۰۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال تلفیق
(۵۰۰۰۰۰)	حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال تحصیل
(۱۰۰۰۰۰)	کاهش در حقوق صاحبان سهام

ثبت به روز رسانی سرمایه گذاری در کاربرگ :

$$1000000 \times 65\% = 650000$$

سود انباشته اصلی = ۶۵۰۰۰۰
سود انباشته اصلی = ۶۵۰۰۰۰

همانطور که قبلا بیان شد تعدیلات و استهلاکات دوره های مالی قبل را نیز باید در ترازنامه وارد کنیم. برای تعدیلات سال جاری سهم اصلی همانند گذشته عمل می کنیم اما برای تعدیلات دوره های قبل ، باید حساب دارایی ها و بدهی ها را در مقابل سود انباشته اصلی تعدیل کنیم . برای تعدیلات سال جاری سهم اقلیت هم همانند گذشته عمل می کنیم و برای تعدیلات دوره های مالی گذشته ، حساب دارایی ها و بدهی ها را در مقابل حساب سهم اقلیت تعدیل می کنیم .

مثال

مثال

اگر دارایی ثابتی، استهلاک سالیانه ۴۰۰۰ ریال بابت تجدید ارزیابی داشته باشد و در سال جاری ۳ سال از زمان تحصیل گذشته باشد، چه ثبتي را در کاربرگ وارد می کنیم؟

حل :

هزینه استهلاک	۴۰۰۰	برای سال جاری
سود انباشته اصلی	۸۰۰۰	۴۰۰۰×۲ (سال های قبل)
دارایی ثابت	۱۲۰۰۰	

مثال

اطلاعات زیر در دسترس است :

بهای خرید ۸۰٪ شرکت فرعی کاج توسط گلبرگ
حقوق کاج در زمان تحصیل :

سهم عادی	۱۰۰۰۰۰
سود انباشته	۵۰۰۰۰

مازاد پرداختی بابت خرید شرکت کاج شامل :

کالا	۵۰٪	(۴۰٪ در ۱۳۸۱ و ۶۰٪ در ۱۳۸۲ فروخته شد)
ساختمان	۲۰٪	(استهلاک ۱۰ ساله)
سرقفلی	۳۰٪	(استهلاک ۲۰ ساله)

سال ۱۳۸۲

۳۰۰۰۰۰

۲۰۰۰۰

سال ۱۳۸۱

۲۰۰۰۰۰

۵۰۰۰۰

سود فرعی

سود توزیعی

مطلوبست ثبت های کاربرگی برای صورت های مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۸۲ ؟

حل :

$$\text{اگر گلبرگ } ۱۰۰\% \text{ کاج را می خرید} = \frac{200000}{80\%} = 250000$$

$$250000 - 150000 = 100000 = \text{مازاد پرداختی}$$

تخصیص سرقفلی و تجدید ارزیابی ها و تعدیلات :

تعدیلات گلبگ ۱۳۸۱	تعدیلات گلبگ ۱۳۸۲	گلبگ ۸۰٪	
۱۶۰۰۰	۲۴۰۰۰	۴۰۰۰۰	کالا
۱۶۰۰	۱۶۰۰	۱۶۰۰۰	ساختمان
۱۲۰۰	۱۲۰۰	۲۴۰۰۰	سرقفلی
<u>۱۸۸۰۰</u>	<u>۲۶۸۰۰</u>	جمع تعدیلات	

تعدیلات کاج ۱۳۸۱	تعدیلات کاج ۱۳۸۲	کاج ۲۰٪	
۴۰۰۰	۶۰۰۰	۱۰۰۰۰	کالا
۴۰۰	۴۰۰	۴۰۰۰	ساختمان
<u>۴۴۰۰</u>	<u>۶۴۰۰</u>	جمع تعدیلات	

محاسبه مانده سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱:

۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱/۱
۲۰۰۰۰۰	سود دوره
(۵۰۰۰۰)	توزیع سود
<u>۲۰۰۰۰۰</u>	سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱

حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در کاج ۱۳۸۲

۱۶۰۰۰	توزیع سود: $۲۰۰۰۰۰ \times ۸۰\%$
<u>۱۶۰۰۰</u>	مانده پایان

ثبت های کاربرگی :

ثبت تعدیل حساب سرمایه گذاری (۱) :

$$(۲۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰) \times ۸۰\% = ۱۲۰۰۰۰$$

سرمایه گذاری در کاج

$$۱۲۰۰۰۰$$

سود انباشته اصلی

ثبت بستن درآمد سرمایه گذاری (۲) :

$$۱۶۰۰۰$$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری

$$۱۶۰۰۰$$

سود توزیعی کاج

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری (۳) :

۱۰۰۰۰۰ × ٪۸۰	=	۸۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰۰ × ٪۸۰	=	۱۶۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱ کاج
		۴۰۰۰۰	کالا
		۱۶۰۰۰	ساختمان
		۲۴۰۰۰	سرقفلی
سرمايه گذاري در کاج = ۳۲۰۰۰۰		مانده تعديل شده سرمايه گذاري	

بستن تعدیلات اصلی (۴) :

تعدیلات سال ۱۳۸۱	=	۱۸۸۰۰	سود انباشته اصلی
استهلاک ساختمان و سرقفلی ۱۳۸۲	=	۲۸۰۰	هزینه عملیاتی
تعدیلات کالا	=	۲۴۰۰۰	بهای تمام شده فروش
		۴۰۰۰۰	کالا
۲ × ۱۶۰۰	=	۳۲۰۰	ساختمان
۲ × ۱۲۰۰	=	۲۴۰۰	سرقفلی

محاسبه سهم اقلیت از سود سال جاری :

$$53600 = (300000 \times 20\%) - 6400 \text{ (تعدیلات ۱۳۸۲)}$$

ثبت سهم اقلیت از سود جاری (۵) :

۵۳۶۰۰	سود جاری
۵۳۶۰۰	سهم اقلیت

ثبت محاسبه سهم اقلیت از شرکت کاج (۶) :

۱۰۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۲۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۴۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱ کاج
		۱۰۰۰۰	کالا
		۴۰۰۰	ساختمان
جمع طرف راست ثبت	=	۷۴۰۰۰	سهم اقلیت

ثبت تعدیلات سهم اقلیت (۷) :

تعدیلات سال ۱۳۸۱	=	۴۴۰۰	سهم اقلیت
استهلاک ساختمان ۱۳۸۲	=	۴۰۰	هزینه عملیاتی
تعدیلات کالا	=	۶۰۰۰	بهای تمام شده فروش کالا
		۱۰۰۰۰	کالا
۲×۴۰۰	=	۸۰۰	ساختمان

ثبت بستن سود توزیعی فرعی (۸) :

$۲۰۰۰۰ \times ۲۰\%$	=	۴۰۰۰	سهم اقلیت
		۴۰۰۰	سود توزیعی فرعی

تحصیل شرکت فرعی در بین دوره مالی

در این حالت برای محاسبه حقوق صاحبان سهام در زمان تحصیل بصورت زیر عمل می کنیم :

XXX	حقوق فرعی در ابتدای سال
XXX	سود تحصیلی تا تاریخ تحصیل
(XXX)	سود توزیعی قبل از تاریخ تحصیل
XXX	حقوق فرعی در زمان تحصیل

- ✓ برای محاسبه تعدیلات ناشی از تلفیق ، زمان باقیمانده تا پایان دوره را مد نظر قرار می دهیم.
- ✓ درآمد سرمایه گذاری برای محاسبه سود تلفیقی باید به میزان ماه های باقیمانده از زمان تحصیل تا پایان دوره مد نظر قرار گیرد .
- ✓ در مورد تخصیص سود دوره به سود قبل و بعد از تاریخ سرمایه گذاری ، باید به نسبت ماهیانه عمل کنیم .

نحوه گزارشگری تلفیقی در پایان سال دو گونه است :

۱. تلفیق نسبی : از تاریخ تحصیل به بعد تلفیق گردد و
۲. تلفیق کامل : کل فرعی را محاسبه کنیم و فقط سهم اصلی از سود قبل از تاریخ تحصیل را از سود تلفیقی کم کنیم .

مثال

شرکت گلبرگ ۸۰٪ سهام عادی شرکت کاج را در ۱۳۸۱/۴/۱ به مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است. حقوق شرکت کاج در ابتدای سال بشرح زیر است:

۱۰۰۰۰۰	سهام عادی
<u>۵۰۰۰۰</u>	سود انباشته
<u>۱۵۰۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام

تجدید ارزیابی در تاریخ تحصیل موارد زیر را نشان می دهد:

fifo	+ ۲۰۰۰۰	کالا
۱۰ ساله	+ ۱۰۰۰۰	ساختمان

سرقفلی در صورت وجود در طی ۲۰ سال مستهلک می گردد. سود سال ۱۳۸۱ شرکت فرعی ۱۲۰۰۰۰ ریال و سود توزیعی آن در ۱۳۸۱/۳/۱ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال و در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال است. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

کاج	گلبرگ	شرح
۳۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	مالیات
۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱/۱
۴۰۰۰۰	۱۱۶۰۰۰	توزیع سود
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	نقد
۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۱۵۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	ساختمان
۱۲۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	بدهی
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی

مطلوبست:

الف) نمایش حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری به روش بهای تمام شده و
ب) صورت های مالی تلفیقی برای ۱۳۸۱/۱۲/۲۹؟

حل:

الف:

تسهیم سود دوره فرعی :

قبل از تحصیل (۳ ماه)	بعد از تحصیل (۹ ماه)	سود خالص ۱۲۰۰۰۰ ریال
۳۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	

تسهیم سود توزیعی فرعی :

سهیم اصلی ۸۰٪	سهیم فرعی ۲۰٪	۲۰۰۰۰ ریال در ۱۳۸۱/۳/۱
۰	۲۰۰۰۰۰	
۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	۲۰۰۰۰ ریال در ۱۳۸۱/۸/۱

(الف)

حساب سرمایه گذاری در کاج

سرمایه گذاری اولیه	۲۵۰۰۰۰
مانده پایان	<u>۲۵۰۰۰۰</u>

حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در کاج

توزیع سود : ۸۰٪ × ۲۰۰۰۰	۱۶۰۰۰
مانده پایان	<u>۱۶۰۰۰</u>

(ب)

محاسبه حقوق شرکت کاج در زمان تحصیل :

حقوق اول دوره ۱۳۸۱/۱/۱	۱۵۰۰۰۰
سود قبل از سرمایه گذاری	۳۰۰۰۰
توزیع سود قبل از سرمایه گذاری	(۲۰۰۰۰)
حقوق کاج در زمان تحصیل	<u>۱۶۰۰۰۰</u>

$$122000 = (80\% \times 160000) - 250000 = \text{مازاد پرداختی}$$

$$16000 = 20000 \times 80\% = \text{مازاد پرداختی بابت کالا}$$

$$8000 = 10000 \times 80\% = \text{مازاد پرداختی بابت ساختمان}$$

$$98000 = 122000 - 16000 - 8000 = \text{سرقفلی سهم اصلی}$$

تعدیلات و تخصیص تجدید ارزیابی ها و سرفلی :

<u>فرعی ۲۰٪ (۹ ماه)</u>	<u>اصلی ۸۰٪ (۹ ماه)</u>	
۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	کالا
۱۵۰	(۱) ۶۰۰	ساختمان
۰	(۲) ۳۶۷۵	سرفلی
<u>۴۱۵۰</u>	<u>۲۰۲۷۵</u>	جمه تعدیلات

(۱) مازاد پرداختی بابت ساختمان مبلغ ۸۰۰۰ ریال بود (سهم اصلی) که باید طی ۱۰ سال مستهلاک گردد ، اما چون تحصیل در میان دوره صورت گرفته ، در سال اول باید استهلاک بخشی از سال را در نظر گرفت (۹ ماه) :

$$\frac{8000}{10} \times \frac{9}{12} = 600$$

(۲) مازاد پرداختی بابت سرفلی هم همانند ساختمان باید به اندازه ۹ ماه در سال اول مستهلاک گردد :

$$\frac{98000}{20} \times \frac{9}{12} = 3675$$

$$19850 = (120000 \times 20\%) - 4150 = \text{سهم اقلیت از سود جاری}$$

ثبت های کاربرگی :

بستن توزیع سود قبل از تحصیل فرعی (۲) :

۲۰۰۰۰	سود انباشته فرعی
۲۰۰۰۰	توزیع سود فرعی

بستن حساب سرمایه گذاری در فرعی (۳) :

$100000 \times 8\%$	=	80000	سهام عادی کاج
$(1) 300000 \times 8\%$	=	24000	سود انباشته کاج
$300000 \times 8\%$	=	24000	سهام اصلی از سود قبل از تحصیل
$200000 \times 8\%$	=	16000	کالا
$100000 \times 8\%$	=	8000	ساختمان
		98000	سرقفلی
		250000	سرمایه گذاری در کاج

(۱) محاسبه سود انباشته در زمان تحصیل شرکت فرعی :

50000	سود انباشته در ۱۳۸۱/۱/۱
<u>(200000)</u>	سود توزیعی در ۳ ماه اول ۱۳۸۱
300000	سود انباشته فرعی در زمان تحصیل

بستن تعدیلات سهم گلبرگ (۴) :

		16000	بهای تمام شده فروش
$3675 + 600$	=	4275	هزینه عملیات
		16000	کالا
		600	ساختمان
		3675	سرقفلی

بستن درآمد سرمایه گذاری اصلی (۵) :

16000	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
16000	سود توزیعی کاج

بستن سود توزیعی فرعی (۶) :

4000	سهم اقلیت
4000	سود توزیعی فرعی

محاسبه سهم اقلیت (۷) :

$100000 \times 20\%$	=	20000	سهم عادی کاج
$30000 \times 20\%$	=	6000	سود انباشته کاج
$20000 \times 20\%$	=	4000	کالا
$10000 \times 20\%$	=	2000	ساختمان
		32000	سهم اقلیت

بستن تعدیلات اقلیت (۸) :

4000	بهای تمام شده فروش
150	هزینه عملیات
4000	کالا
150	ساختمان

بستن سود سهم اقلیت (۹) :

19850	سود جاری
19850	سهم اقلیت

		تعدیلات				
تلفیقی	اقلیت	بستانکار	بدهکار	کاج	گلبرگ	شرح
۱۳۰۰۰۰۰				۳۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
(۶۲۰۰۰۰)			(۴) ۱۶۰۰۰ (۸) ۴۰۰۰	(۱۰۰۰۰۰)	(۵۰۰۰۰۰)	بهای تمام شده فروش
(۲۵۴۴۲۵)			(۴) ۴۲۷۵ (۸) ۱۵۰	(۵۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)	هزینه عملیات
(۱۳۰۰۰۰۰)				(۳۰۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰۰)	مالیات
.			(۵) ۱۶۰۰۰	.	۱۶۰۰۰	درآمد سرمایه گذاری
(۲۴۰۰۰۰)			(۳) ۲۴۰۰۰	.	.	سهم اصلی از سود قبل از تحصیل
(۹) (۱۹۸۵۰)	(۹) ۱۹۸۵۰			.	.	سهم اقلیت
<u>۲۵۱۷۲۵</u>				<u>۱۲۰۰۰۰</u>	<u>۲۱۶۰۰۰</u>	سود خالص دوره
۵۰۰۰۰۰	(۷) ۶۰۰۰		(۲) ۲۰۰۰۰ (۳) ۲۴۰۰۰	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱/۱
۲۵۱۷۲۵				۱۲۰۰۰۰	۲۱۶۰۰۰	سود خالص دوره
(۱۱۶۰۰۰)	(۶) (۴۰۰۰)	(۲) ۲۰۰۰۰ (۵) ۱۶۰۰۰		(۴۰۰۰۰)	(۱۱۶۰۰۰)	توزیع سود
<u>۶۳۵۷۲۵</u>				<u>۱۳۰۰۰۰</u>	<u>۶۰۰۰۰۰</u>	سود انباشته ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۱۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	نقد
۴۵۰۰۰۰	(۷) ۴۰۰۰	(۴) ۱۶۰۰۰ (۸) ۴۰۰۰	(۳) ۱۶۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۱۸۵۹۲۵۰	(۷) ۲۰۰۰	(۴) ۶۰۰ (۸) ۱۵۰	(۳) ۸۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	ساختمان
.		۲۵۰۰۰۰ (۳)		.	۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی
۹۴۳۲۵		(۴) ۳۶۷۵	(۳) ۹۸۰۰۰	.	.	سرقفلی
<u>۲۵۵۳۵۷۵</u>				<u>۳۵۰۰۰۰</u>	<u>۲۳۵۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۸۷۰۰۰۰				۱۲۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	بدهی ها
۱۰۰۰۰۰۰	(۷) ۲۰۰۰۰		(۳) ۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سهم عادی
۶۳۵۷۲۵				۱۳۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۴۷۸۵۰				.	.	سهم اقلیت
<u>۲۵۵۳۵۷۵</u>				<u>۳۵۰۰۰۰</u>	<u>۲۳۵۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

تهیه صورت جریان وجه نقد تلفیقی

برای تهیه این صورت به اطلاعات زیر نیاز داریم :

۱. تراز نامه تلفیقی دو دوره (اول دوره و آخر دوره)
۲. توضیحات در مورد دلایل تغییرات در اقلام تلفیقی
۳. صورت سود و زیان تلفیقی

صورت جریان وجه نقد تلفیقی شامل بخش های زیر است :

۱. بخش مربوط به فعالیت های عملیاتی
۲. بازده سرمایه گذاری ها و هزینه تأمین مالی
۳. مالیات
۴. سرمایه گذاری
۵. تأمین مالی

چند نکته مهم :

- ✓ در آمد سرمایه گذاری در شرکت فرعی در بخش بازده سرمایه گذاری و درآمد تأمین مالی نمی آید .
- ✓ سود توزیعی شرکت فرعی به اصلی نباید در این صورت گزارش شود .

تسری ارزش های جاری به صورت های مالی شرکت فرعی

گاهی اوقات به روز نبودن دفاتر شرکت فرعی مشکلاتی را در فهم صورت های مالی بوجود می آورد . از این رو در صورت وجود دو شرط زیر شرکت فرعی می تواند دارایی و بدهی های خود را به روز کند:

۱. بیش از ۹۰٪ شرکت فرعی در اختیار شرکت اصلی باشد و
۲. در شرکت فرعی سهام ممتاز و سهام قابل تبدیل نداشته باشیم .

نحوه اعمال : (کلیه عملیات زیر در دفاتر فرعی انجام می گیرد)

- دارایی و بدهی فرعی مورد ارزیابی قرار می گیرد و مازاد یا کسر به حساب مازاد تجدید ارزیابی بسته می شود .
- سرقفلی واحد فرعی شناسایی می گردد .
- هرگونه سود انباشته و اندوخته به حساب صرف سهام فرعی بسته می شود .
- مازاد تجدید ارزیابی به حساب صرف سهام بسته می شود .

- استهلاک انباشته به حساب دارایی ها منظور می گردد .

مثال

شرکت گلبرگ ۹۵٪ سهام عادی شرکت فرعی کاج را خریداری کرده است . مبلغ خرید در زمان تحصیل ۲۵۰۰۰۰ ریال (۵۰۰۰۰ ریال نقد و ۲۰۰ سهام ۱۰۰۰ ریالی با ارزش بازار ۱۰۰۰ ریال) بود . ترازنامه دو شرکت بصورت زیر می باشد :

ترازنامه گلبرگ	ترازنامه کاج
نقد ۱۰۰۰۰۰	نقد ۵۰۰۰۰
کالا ۱۰۰۰۰۰	کالا ۵۰۰۰۰
ساختمان ۵۰۰۰۰۰	ساختمان ۱۱۰۰۰۰
جمع ۷۰۰۰۰۰	جمع ۲۰۰۰۰۰

ح پرداختنی ۵۰۰۰۰	سود انباشته ۳۰۰۰۰
سهام ۱۰۰۰ ریالی ۸۰۰۰۰	اندوخته ۲۰۰۰۰۰
صرف سهام ۲۰۰۰۰	جمع ۲۰۰۰۰۰

تجدید ارزیابی فرعی بشرح زیر است :

۷۰۰۰۰

کالا

۱۲۰۰۰۰

ساختمان

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی به روش تسری ارزش های جاری ؟

حل :

ثبت در دفاتر کاج :

ثبت بابت تجدید ارزیابی ها :

۷۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰	=	۲۰۰۰۰	کالا
۱۲۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰	=	۲۰۰۰۰	ساختمان
$\frac{250000}{95\%} - ۱۹۰۰۰۰$	=	۷۳۱۵۸	سرقفلی کل
		۱۱۳۱۵۸	مازاد تجدید ارزیابی

ثبت بستن اندوخته و سود انباشته :

۲۰۰۰۰	اندوخته
۳۰۰۰۰	سود انباشته
۵۰۰۰۰	صرف سهام

ثبت بستن مازاد تجدید ارزیابی :

۱۱۳۱۵۸	مازاد تجدید ارزیابی
۱۱۳۱۵۸	صرف سهام

ثبت بستن استهلاک انباشته :

۱۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۰۰۰۰	ساختمان

ثبت در دفاتر اصلی :

ثبت تحصیل شرکت کاج :

۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در کاج
۵۰۰۰۰	نقد
۲۰۰۰۰۰	سهام عادی

در این لحظه ترازنامه جدید دو شرکت را رسم می کنیم :

ترازنامه گلبرگ

۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰	نقد
۷۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۱۰۰۰۰۰	کالا
۱۵۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰۰	ساختمان
		۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری
<u>۹۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۹۰۰۰۰۰</u>	جمع

ترازنامه کاج

۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰	نقد
۸۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۷۰۰۰۰	کالا
۱۸۳۱۵۸	صرف سهام	۱۲۰۰۰۰	ساختمان
		۷۳۱۵۸	سرقفلی
<u>۳۱۳۱۵۸</u>	جمع	<u>۳۱۳۱۵۸</u>	جمع

حالا بر اساس ترازنامه جدید ، ترازنامه تلفیقی تهیه می کنیم :

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن سرمایه گذاری در کاج (۱) :

$$۸۰۰۰۰ \times ۹۵\% = ۷۶۰۰۰ \quad \text{سهام عادی}$$

$$۱۸۳۱۵۸ \times ۹۵\% = ۱۷۴۰۰۰ \quad \text{صرف سهام}$$

$$۲۵۰۰۰۰ \quad \text{سرمایه گذاری در کاج}$$

ثبت محاسبه سهم اقلیت (۲) :

$$۸۰۰۰۰ \times ۵\% = ۴۰۰۰ \quad \text{سهام عادی}$$

$$۱۸۳۱۵۸ \times ۵\% = ۹۱۵۸ \quad \text{صرف سهام}$$

$$۱۳۱۵۸ \quad \text{سهم اقلیت}$$

شرح	گلبزرگ	کاج	بدهکار	بستانکار	اقلیت	تلفیقی
نقد	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰
کالا	۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰				۱۷۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰				۶۲۰۰۰۰
سرمایه گذاری در کاج	۲۵۰۰۰۰	۰		۲۵۰۰۰۰ (۱)		۰
سرقفلی	۰	۷۳۱۵۸				۷۳۱۵۸
جمع دارایی ها	<u>۹۰۰۰۰۰</u>	<u>۳۱۳۱۵۸</u>				<u>۹۶۳۱۵۸</u>
ح پرداختنی	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰
سهام عادی	۷۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۷۶۰۰۰ (۱)		۴۰۰۰ (۲)	۷۰۰۰۰۰
صرف سهام	۰	۱۸۳۱۵۸	۱۷۴۰۰۰ (۱)		۹۱۵۸ (۲)	۰
سود انباشته	۱۵۰۰۰۰	۰				۱۵۰۰۰۰
سهام اقلیت	۰	۰				۱۳۱۵۸ (۲)
جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام	<u>۹۰۰۰۰۰</u>	<u>۳۱۳۱۵۸</u>				<u>۹۶۳۱۵۸</u>

تمرین های فصل سوم

تمرین ۱ - شرکت الف ۶۰٪ سهام عادی شرکت ب را در اختیار دارد . بهای تمام شده خرید ۴۵۰۰۰۰۰ ریال و ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال بود . شرکت ب در سال ۱۳۹۰ مبلغ ۹۰۰۰۰۰۰ ریال سود اعلام کرد و مبلغ ۷۰۰۰۰۰۰ ریال سود پرداخت کرد . تجدید ارزیابی های شرکت ب در زمان تحصیل بشرح زیر بود :

کالا ۱۰۰۰۰۰ + (همه فروخته شد)

زمین ۵۰۰۰۰۰ +

ساختمان ۳۰۰۰۰۰ + (استهلاک ۴ ساله)

مطلوبست نمایش حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از آن :

الف) به روش بهای تمام شده ،

ب) به روش ارزش ویژه کامل و

ج) به روش ارزش ویژه ناقص .

تمرین ۲ - شرکت الف ۷۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۸۰۰۰۰۰۰ ریال خریده است . در سال اول تحصیل ، شرکت ب ۱۵۰۰۰۰۰ ریال سود اعلام کرد و مبلغ ۲۴۰۰۰۰۰ ریال سود پرداخت کرد . مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر اصلی و نمایش حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از آن به سه روش :

الف) بهای تمام شده ،

ب) ارزش ویژه کامل و

ج) ارزش ویژه ناقص .

تمرین ۳ - ترازنامه دو شرکت الف و ب قبل از سرمایه گذاری در ۱۳۹۱/۱/۱ به شرح زیر است :

الف	دفتري ب	متعارف ب	
۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	نقد
۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	کالا
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حساب دریافتنی
۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۲۹۰۰۰۰۰</u>	<u>۶۸۰۰۰۰۰</u>		جمع
۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی
۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	اوراق پرداختنی

۴۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	سرمایه سهام
۱۰۰۰۰۰	۰	صرف سهام
۳۰۰۰۰	۰	سود انباشته
<u>۶۸۰۰۰۰</u>	<u>۲۹۰۰۰۰۰</u>	جمع

در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت الف ۸۰٪ سهام عادی شرکت ب را به مبلغ ۷۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. در طول سال مالی ۱۳۹۱ شرکت ب مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰ ریال سود اعلام کرد و مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰ ریال سود نقدی پرداخت کرد. مطلوبست انجام ثبت روزنامه و نمایش حساب سرمایه گذاری در شرکت ب و درآمد حاصل از آن به سه روش:

- الف) بهای تمام شده،
ب) ارزش ویژه کامل و
ج) ارزش ویژه ناقص.

تمرین ۴ - شرکت الف در ۱۳۹۱/۱/۱، ۸۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. شرکت از روش بهای تمام شده برای نگه داری حساب درآمد و سرمایه گذاری استفاده می کند. ارزش دفتری خالص دارایی های شرکت ب در زمان تحصیل ۹۰۰۰۰۰۰ ریال بود و مازاد پرداخت شده ۵۰٪ برای اضافه ارزش زمین و ۵۰٪ برای سرقتی بود. تراز آزمایشی دو شرکت در پایان سال ۱۳۹۱ بشرح زیر است:

اصلي	فرعي	
۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	فروش
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۵۰۰۰	۷۰۰۰	هزینه عملیاتی
۶۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱/۱
۱۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	توزیع سود
۴۶۰۰۰	۳۰۳۰۰۰	نقد
۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	زمین
۲۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی

مطلوبست ثبت رویداد های فوق و تهیه صورت های مالی تلفیقی به استاندارد ایران؟

تمرین ۵ - تمرین شماره ۴ را با فرض استفاده از روش ارزش ویژه کامل حل کنید؟

تمرین ۶ - شرکت الف در اول سال ۱۳۹۰، ۸۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۱۱۹۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. تراز آزمایشی دو شرکت دو سال پس از تحصیل در ۹۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ب	الف	
۲۰۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	وجوه نقد
۴۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	حساب های دریافتی
۳۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	موجودی ها
.	۱۳۲۶۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	ساختمان
۶۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۰۰۰۰	۳۰۶۰۰۰	سود پرداختی
۱۰۵۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه استهلاک
۵۸۰۰۰۰	۵۷۰۰۰۰	سایر هزینه ها
۲۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	حساب های پرداختی
۱۱۵۰۰۰۰	۲۱۲۶۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	فروش
.	۱۵۶۰۰۰۰	درآمد سرمایه گذاری
		سایر اطلاعات:

- مانده حساب سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی در زمان سرمایه گذاری بترتیب ۱۱۵۰۰۰۰ و ۱۵۰۰۰۰۰ ریال بود.
- در تاریخ تحصیل شرکت الف ۱۵۰۰۰۰ ریال مازاد بر ارزش دفتری خالص دارایی ب پرداخت کرد که ۶۰۰۰۰ ریال آن مربوط به ساختمان (عمر مفید باقیمانده ۶ سال)، ۴۰۰۰۰ ریال مربوط به تجهیزات (عمر مفید باقیمانده ۵ سال) و مابقی سرقتی با عمر ۲۵ سال است.
- شرکت ب در سال ۱۳۹۰ سود خالصی به میزان ۳۰۰۰۰۰ ریال گزارش کرد و مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال سود نقدی پرداخت کرد.

مطلوبست تهیه کاربرگ تلفیقی برای پایان سال ۱۳۹۱؟

تمرین ۷ - اطلاعات مثال قبل را با فرض روش بهای تمام شده تعدیل کنید و سوال را با روش بهای تمام شده حل کنید.

فصل چهارم

مبادلات بین گروه - خرید و فروش کالا

کلیات

مبادلات بین شرکت های عضو گروه میتواند شامل گونه زیادی از مبادلات باشد. خرید و فروش کالا، دارایی ثابت، ارائه خدمات، خرید و فروش مواد اولیه نمونه ای از این مبادلات است. نقطه مشترک میان همه مبادلات فی مابین شرکت های عضو گروه این است که حساب خرید و فروش و سود و زیان حاصل از فروش فی مابین، در کاربرد های تلفیقی باید حذف شوند. در ادامه به توضیح خرید و فروش موجودی کالا بین شرکت های عضو گروه می پردازیم.

خرید و فروش موجودی کالا بین شرکت اصلی و فرعی

زمانی که سیستم حسابداری شرکت خریدار، سیستم ادواری باشد حساب خرید و فروش، حساب های متقابل و زمانی که سیستم حسابداری خریدار، سیستم دائمی باشد، حساب فروش، بهای تمام شده فروش و موجودی کالا حساب های متقابل مبادله هستند. در صورت های مالی تلفیقی حساب های متقابل فوق باید حذف شوند. لازم به ذکر است هرکدام از شرکت های خریدار و فروشنده عضو گروه یک شخصیت مستقل قانونی هستند و سود و زیان حاصل از خرید و فروش کالا را در دفاتر خود ثبت می کنند و هیچ گونه تعدیلی بابت مبادلات فی مابین انجام نمی دهند بلکه تعدیلات ذکر شده فقط در کاربرد تهیه صورت های مالی انجام می شود.

رهنمود کلی برای حذف مبادلات فی مابین شرکت های عضو گروه

۱. حذف خرید و فروش بین گروه شرکت ها به گونه ای که این معاملات اصلا صورت نگرفته اند.
۲. حذف سود و زیان تحقق یافته و تحقق نیافته بین گروه شرکت ها.

نحوه محاسبه سود و زیان تحقق نیافته و تحقق یافته که در مورد موجودی های پایان و ابتدای دوره موضوعیت دارد، بستگی به روش قیمت گذاری فروش کالا توسط شرکت های عضو گروه دارد. اונع روش قیمت گذاری بشرح زیر است:

- بهای تمام شده + درصد مشخصی سود
- درصدی از بهای فروش

مثال

اگر موجودی کالای پایان دوره شرکت فرعی که از شرکت اصلی خرید مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال باشد ، سود تحقق نیافته موجودی پایان دوره در هر یک از مفروضات زیر را محاسبه کنید :

الف) فروش به بهای تمام شده + ۲۰٪ سود و

ب) کسب سود ناویژه ۲۰٪ از فروش

حل :

الف)

$$\text{سود تحقق نیافته} = 100000 - \frac{100000}{1+20\%} = 16667$$

ب)

$$\text{سود تحقق نیافته} = 100000 \times 20\% = 20000$$

✓ زمانی که فروش از شرکت فرعی به شرکت اصلی باشد ، باید سهم اقلیت را بابت سود تحقق نیافته و تحقق یافته تعدیل کنیم . یعنی در محاسبه سهم اقلیت از سود جاری بصورت زیر عمل می کنیم :

سهم اقلیت × (سود تحقق یافته + سود تحقق نیافته - سود فرعی)

فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی

ثبت حذف خرید و فروش :

XXX فروش اصلی

XXX بهای تمام شده فرعی

ثبت حذف سود تحقق نیافته :

XXX بهای تمام شده فرعی

XXX کالای فرعی

ثبت حذف سود تحقق یافته :

XXX سود انباشته اصلی

XXX بهای تمام شده فرعی

فروش کالا از شرکت فرعی به شرکت اصلی

ثبت حذف خرید و فروش :

XXX فروش فرعی
XXX بهای تمام شده اصلی

حذف سود تحقق نیافته :

XXX بهای تمام شده اصلی
XXX موجودی کالا اصلی

حذف سود تحقق یافته :

XXX سود انباشته اصلی
XXX سهم اقلیت
XXX بهای تمام شده اصلی

مثال

اطلاعات زیر از دفاتر شرکت اصلی و فرعی استخراج شده است :

۲۰۰۰۰۰ ریال	بهای سرمایه گذاری
٪۸۰	درصد سرمایه گذاری
	حقوق فرعی در زمان تحصیل :
۱۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰	سود انباشته

هرگونه مازاد پرداختی برای سرقفلی است .

در طی سال ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ رویداد های زیر رخ داده است :

سال ۱۳۸۲	سال ۱۳۸۱	
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش اصلی به فرعی
۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	فروش فرعی به اصلی

روش فروش شرکت اصلی به فرعی بهای تمام شده + ٪۲۵ سود است و سود ناخالص فروش شرکت

فرعی به اصلی ٪۲۰ فروش است .

سایر اطلاعات :

سال ۱۳۸۲	سال ۱۳۸۱	
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود فرعی
۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	سود توزیعی فرعی
۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود اصلی
۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود توزیعی اصلی
۳۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	موجودی پایان دوره اصلی (خرید از فرعی)
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	موجودی پایان دوره فرعی (خرید از اصلی)

مطلوبست ثبت های کاربرگی لازم در سال های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ ؟

حل :

ثبت های کاربرگی سال ۱۳۸۱ :

حذف فروش فی مابین :

۴۰۰۰۰ فروش فرعی

۱۰۰۰۰۰۰ فروش اصلی

۴۰۰۰۰ بهای تمام شده فرعی

۱۰۰۰۰۰۰ بهای تمام شده فرعی

حذف سود و زیان تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی :

$$20000 - \frac{20000}{1+25\%} = 4000$$

بهای تمام شده فرعی

۴۰۰۰ موجودی کالای فرعی

حذف سود و زیان تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی :

$$80000 \times 20\% = 16000$$

بهای تمام شده اصلی

۱۶۰۰۰ کالای اصلی

✓ در سال اول سود تحقق یافته نداریم.

ثبت بستن درآمد سرمایه گذاری :

$$20000 \times 80\% = 16000$$

درآمد سرمایه گذاری

۱۶۰۰۰ سود توزیعی فرعی

بستن حساب سرمایه گذاری در فرعی :

$100000 \times 8\%$	=	80000	سهام عادی
$50000 \times 8\%$	=	40000	سود انباشته
$100000 \times 8\%$	=	80000	سرقفلی
		200000	سرمایه گذاری در کاج

ثبت تعدیلات سرقفلی :

$\frac{80000}{20}$	=	4000	هزینه عملیاتی
		4000	سرقفلی

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره :

$$36800 = 20\% \times ((\text{سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی}) - 16000 - 200000)$$

ثبت وارد کردن سود اقلیت :

36800	سود جاری
36800	سهم اقلیت

بستن سهم اقلیت :

$100000 \times 20\%$	=	20000	سهام عادی
$50000 \times 20\%$	=	10000	سود انباشته
		30000	سهم اقلیت

بستن سود توزیعی فرعی :

$200000 \times 20\%$	=	40000	سهم اقلیت
		40000	سود توزیعی فرعی

اثبات سهم اقلیت :

۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱/۱
۲۰۰۰۰۰	سود سال ۱۳۸۱
<u>(۲۰۰۰۰)</u>	توزیع سود سال ۱۳۸۱
۲۳۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۱۰۰۰۰۰	سرمایه سهام عادی
<u>۳۳۰۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام فرعی
٪۲۰	× در صد اقلیت
۶۶۰۰۰	

$$۱۶۰۰۰۰ \times ٪۲۰ = ۳۲۰۰۰ \text{ سهم اقلیت از سود تحقق نیافته فروش به اصلی}$$

$$\underline{۶۲۸۰۰} \text{ سهم اقلیت در ترازنامه}$$

$$۱۳۸۱ \text{ سود تحقق نیافته} - (۲۰۰۰۰۰ \text{ سود فرعی}) + ۵۰۰۰۰۰ \text{ (سود اصلی)} = \text{سود تلفیقی سال } ۱۳۸۱$$

$$۶۳۹۲۰۰ = ۳۶۸۰۰ \text{ (سود سهم اقلیت)} - ۴۰۰۰ \text{ (استهلاک سرقفلی)} - (۱۶۰۰۰ + ۴۰۰۰) \text{ (کل)}$$

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل

اعلام سود	۱۶۰۰۰۰	تعدیلات	۴۰۰۰
		سود تحقق نیافته اصلی به فرعی	۴۰۰۰
		سهم اصلی از سود تحقق نیافته	۱۲۸۰۰
		فرعی به اصلی	
مانده	<u>۱۳۹۲۰۰</u>		

ثبت های کاربرگی سال دوم :

۲۳۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱
۱۰۰۰۰۰	سود سال ۱۳۸۲
<u>(۴۰۰۰۰)</u>	توزیع سود سال ۱۳۸۲
۲۹۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

تعدیل حساب سرمایه گذاری :

$$(230000 - 50000) \times 8\% = 144000$$

سرمایه گذاری در کاج
سود انباشته اصلی

ثبت حذف خرید و فروش فی مابین :

۵۰۰۰۰	فروش اصلی
۲۰۰۰۰	فروش فرعی
۵۰۰۰۰	بهای تمام شده فرعی
۲۰۰۰۰	بهای تمام شده اصلی

ثبت بستن سود تحقق نیافته سال ۱۳۸۲ فروش اصلی به فرعی :

$$10000 - \frac{10000}{1+25\%} = 2000$$

بهای تمام شده فرعی
موجودی کالای فرعی

ثبت بستن سود تحقق یافته سال ۱۳۸۲ فروش اصلی به فرعی :

$$4000 = \text{سود تحقق نیافته سال ۱۳۸۱ اصلی به فرعی}$$

سود انباشته اصلی
بهای تمام شده فرعی

ثبت بستن سود تحقق نیافته سال ۱۳۸۲ فروش فرعی به اصلی :

$$6000 \times 20\% = 6000$$

بهای تمام شده اصلی
موجودی کالای اصلی

ثبت بستن سود تحقق یافته سال ۱۳۸۲ فروش فرعی به اصلی :

$$16000 \times 8\% = 12800$$

$$16000 \times 20\% = 3200$$

سود انباشته اصلی
سهام اقلیت
بهای تمام شده اصلی

ثبت بستن درآمد سرمایه گذاری :

$$40000 \times 80\% = 32000 \quad \text{درآمد حاصل از سرمایه گذاری}$$

$$32000 \quad \text{سود توزیعی فرعی}$$

بستن حساب سرمایه گذاری در فرعی :

$$100000 \times 80\% = 80000 \quad \text{سهام عادی}$$

$$230000 \times 80\% = 184000 \quad \text{سود انباشته}$$

$$100000 \times 80\% = 80000 \quad \text{سرقفلی}$$

$$344000 \quad \text{سرمایه گذاری در کاج}$$

ثبت تعدیلات سرقفلی :

$$\frac{80000}{20} = 4000 \quad \text{استهلاک سال ۱۳۸۱}$$

$$4000 \quad \text{سود انباشته اصلی}$$

$$4000 \quad \text{هزینه عملیاتی}$$

$$8000 \quad \text{سرقفلی}$$

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره :

$$22000 = 20\% \times (100000 + 16000 - 6000) \quad \text{سود تحقق نیافته فروش (سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی)}$$

ثبت وارد کردن سود اقلیت :

$$22000 \quad \text{سود جاری}$$

$$22000 \quad \text{سهم اقلیت}$$

بستن سهم اقلیت :

$$100000 \times 20\% = 20000 \quad \text{سهام عادی}$$

$$230000 \times 20\% = 46000 \quad \text{سود انباشته}$$

$$66000 \quad \text{سهم اقلیت}$$

بستن سود توزیعی فرعی :

$$40000 \times 20\% = 8000 \quad \text{سهم اقلیت}$$

سود توزیعی فرعی ۸۰۰۰

اثبات سهم اقلیت :

۲۹۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۲/۱۲/۲۹
<u>۱۰۰۰۰۰</u>	سرمایه سهام عادی
<u>۳۹۰۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام فرعی
× ۲۰٪	در صد اقلیت

۷۸۰۰۰

سهم اقلیت از سود تحقق نیافته فروش به اصلی (۱۲۰۰) = ۶۰۰۰ × ۲۰٪
 سهم اقلیت در ترازنامه ۷۶۸۰۰

سود تحقق نیافته (۱۰۰۰۰۰ - سود فرعی) + (سود اصلی) ۵۰۰۰۰ = سود تلفیقی سال ۱۳۸۲
 سود تحقق یافته + (سود سهم اقلیت) - (استهلاک سرقفلی) - (۲۰۰۰ + ۶۰۰۰) (کل)
 ۱۳۶۰۰۰ = (۱۶۰۰۰ + ۴۰۰۰) (کل)

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل

اعلام سود	80000	۴۰۰۰	تعدیلات
سود تحقق یافته فروش اصلی به فرعی	4000	2000	سود تحقق نیافته اصلی به فرعی
سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی	12800	4800	سهم اصلی از سود تحقق نیافته فرعی به اصلی
مانده	<u>۸۶۰۰۰</u>		

مثال

تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در پایان سال ۱۳۹۰ در ادامه ارائه شده است . شرکت اصلی در ابتدای سال ۱۳۸۵ ، ۸۰٪ سهام شرکت فرعی را به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده بود . شرکا اصلی از روش بهای تمام شده برای نگه داری حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از آن استفاده می کند . حقوق شرکت فرعی در زمان تحصیل شامل ۴۰۰۰۰۰ ریال سهام عادی و ۴۰۰۰۰۰ ریال سود انباشته بود . تجدید ارزیابی های زمان خرید بشرح زیر بود :

کالا ۲۰۰۰۰ + (در سال ۱۳۸۵ فروخته شد)

ساختمان ۱۰۰۰۰۰۰ + (استهلاک ۱۰ ساله)
 مازاد پرداخت شده برای سرقفل بود که طی ۲۰ سال مستهلاک می شود .

فرعی	اصلی	شرح
۶۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	فروش
۱۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۶۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۰/۱/۱
۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	توزیع سود در سال ۱۳۹۰
۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	نقد
۶۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	حساب پرداختی
۴۰۰۰۰۰	۷۸۰۰۰۰۰	سهام عادی

در سال ۱۳۸۹ هیچ گونه مبادله فی مابین وجود نداشته و مبادلات فی مابین در سال ۱۳۹۰ بشرح زیر است :

۲۰۰۰۰۰	فروش کالا شرکت اصلی به فرعی
۲۰٪ فروش	سود فروش
۳۰۰۰۰۰	فروش کالا فرعی به اصلی
بهای تمام شده + ۲۰٪ سود	سود فروش
۵۰۰۰۰۰	کالای باقیمانده نزد شرکت فرعی (خرید از اصلی)
۱۰۰۰۰۰۰	کالای باقیمانده نزد شرکت اصلی (خرید از فرعی)

مطلوبست تهیه صورت های مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۹۰ ؟

حل :

در مرحله اول چون نحوه نگه داری حساب سرمایه گذاری در فرعی روش بهای تمام شده است ، باید حساب سرمایه گذاری را به روز کنیم :

محاسبه تغییرات حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی : (سهام ثابت بود)

سود انباشته در ابتدای سال ۱۳۹۰ ۶۵۰۰۰۰
 سود انباشته فرعی در ابتدای سرمایه گذاری (۴۰۰۰۰۰)
 افزایش در حقوق شرکت فرعی ۲۵۰۰۰۰

ثبت های کاربرگی :

ثبت به روز کردن سرمایه گذاری در فرعی : (۱)

سرمایه گذاری در فرعی ۲۰۰۰۰۰
 سود انباشته اصلی ۲۰۰۰۰۰
 $۲۵۰۰۰۰ \times ۸۰\%$ =

ثبت بستن فروش اصلی به فرعی : (۲)

فروش اصلی ۲۰۰۰۰۰
 بهای تمام شده فرعی ۲۰۰۰۰۰

ثبت بستن فروش فرعی به اصلی : (۳)

فروش فرعی ۳۰۰۰۰۰
 بهای تمام شده اصلی ۳۰۰۰۰۰

ثبت بستن سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی : (۴)

محاسبه سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی :

کالای باقی مانده نزد فرعی (خرید از اصلی) ۵۰۰۰۰
 سود فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی $\frac{۲۰}{۱۰۰}$
 سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی ۱۰۰۰۰

بهای تمام شده فرعی ۱۰۰۰۰

موجودی کالای فرعی ۱۰۰۰۰

ثبت بستن سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی : (۵)

محاسبه سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی :

$$100000 - \frac{1}{1+25\%} = 20000$$

کالای باقی مانده نزد اصلی (خرید از فرعی)

سود فروش کالا از فرعی به اصلی

سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی

بهای تمام شده اصلی ۲۰۰۰۰

موجودی کالای اصلی ۲۰۰۰۰

تا اینجا ثبت های کاربرگی مربوط به خرید و فروش و سود تحقق نیافته را در کاربرگ وارد کردیم .
باقی مراحل همانند گذشته است .

ارزش روز شرکت فرعی در زمان تحصیل :

۴۰۰۰۰۰ سهام عادی

۴۰۰۰۰۰ سود انباشته

۲۰۰۰۰ تجدید ارزیابی کالا

۱۰۰۰۰۰ تجدید ارزیابی ساختمان

۹۲۰۰۰۰ ارزش روز شرکت فرعی در زمان خرید

محاسبه سرقفلی خرید سهم شرکت اصلی :

۸۰۰۰۰۰ بهای تمام شده خرید

۷۳۶۰۰۰ ارزش روز فرعی (سهم اصلی)

۶۴۰۰۰ سرقفلی سهم اصلی

$$920000 \times 80\% =$$

محاسبه تعدیلات سال ۱۳۹۰ :

سهم فرعی ۲۰٪

۲۰۰۰ (۲)

۲۰۰۰

سهم اصلی ۸۰٪

۸۰۰۰ (۱) استهلاك ساختمان

۳۲۰۰ (۳) استهلاك سرقفلی

۱۱۲۰۰ جمع تعدیلات ۱۳۹۰

- (۱) ساختمان ۱۰۰۰۰۰۰ ریال اضافه ارزش داشت که ۸۰۰۰۰۰ ریال آن سهم شرکت اصلی است که باید طی ۱۰ سال مستهلاک شود. بنابراین استهلاک هر ساله آن مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال می باشد.
- (۲) ساختمان ۱۰۰۰۰۰۰ ریال اضافه ارزش داشت که ۲۰۰۰۰۰ ریال آن سهم شرکت فرعی است که باید طی ۱۰ سال مستهلاک شود. بنابراین استهلاک هر ساله آن مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال می باشد.
- (۳) سرقفلی مبلغ ۶۴۰۰۰۰ ریال بود که باید طی ۲۰ سال مستهلاک گردد. بنابر این استهلاک سالانه آن ۳۲۰۰۰ ریال می باشد.

محاسبه تعدیلات سال های قبل :

سهم اصلی ۸۰٪	سهم فرعی ۲۰٪	
۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	کالا سال ۱۳۸۵
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۵
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۵
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۶
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۶
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۷
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۷
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۸
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۸
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۹
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۹
<u>۷۲۰۰۰</u>	<u>۱۴۰۰۰</u>	جمع تعدیلات سنوات قبل

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی : (۶)

۴۰۰۰۰۰ × ۸۰٪	=	۳۲۰۰۰۰	سهم عادی فرعی
۶۵۰۰۰۰ × ۸۰٪	=	۵۲۰۰۰۰	سود انباشته فرعی
۲۰۰۰۰ × ۸۰٪	=	۱۶۰۰۰	کالا
۱۰۰۰۰۰ × ۸۰٪	=	۸۰۰۰۰	ساختمان
		۶۴۰۰۰	سرقفلی
		۱۰۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی

ثبت بستن تعدیلات سهم شرکت اصلی : (۷)

هزینه عملیاتی	۱۱۲۰۰	هزینه استهلاک ساختمان و سرقفلی ۱۳۹۰
سود انباشته اصلی	۷۲۰۰۰	تعدیلات سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹
کالا	۱۶۰۰۰	
ساختمان	۴۸۰۰۰	$۸۰۰۰ \times ۶ =$
سرقفلی	۱۹۲۰۰	$۳۲۰۰ \times ۶ =$

ثبت بستن درآمد حاصل از سرمایه گذاری : (۸)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۱۲۰۰۰۰	$۱۵۰۰۰۰ \times ۸\%$
توزیع سود فرعی	۱۲۰۰۰۰	

ثبت بستن سهم اقلیت از حقوق شرکت فرعی : (۹)

سهم عادی فرعی	۸۰۰۰۰	$۴۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$
سود انباشته فرعی	۱۳۰۰۰۰	$۶۵۰۰۰۰ \times ۲۰\%$
کالا	۴۰۰۰	$۲۰۰۰۰ \times ۲۰\%$
ساختمان	۲۰۰۰۰	$۱۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$
سهم اقلیت	۲۳۴۰۰۰	

ثبت بستن تعدیلات سهم شرکت فرعی : (۱۰)

هزینه عملیاتی	۲۰۰۰	هزینه استهلاک ساختمان ۱۳۹۰
سهم اقلیت	۱۴۰۰۰	تعدیلات سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹
کالا	۴۰۰۰	
ساختمان	۱۲۰۰۰	$۲۰۰۰ \times ۶ =$

ثبت بستن حساب توزیع سود شرکت فرعی : (۱۱)

سهم اقلیت	۳۰۰۰۰	$۲۰\% \times ۱۵۰۰۰۰ =$
توزیع سود شرکت فرعی	۳۰۰۰۰	

محاسبه سهم اقلیت از سود سال جاری شرکت فرعی :

۴۰۰۰۰۰	سود خالص شرکت فرعی
(۲۰۰۰۰۰)	سود تحقق نیافته فروش به اصلی
۳۸۰۰۰۰	
<u>٪۲۰</u>	× سهم اقلیت
۷۶۰۰۰	
(۲۰۰۰۰)	تعدیلات سال ۱۳۹۰ سهم فرعی
<u>۷۴۰۰۰</u>	سهم اقلیت از سود سال جاری فرعی

ثبت بستن سهم اقلیت از سود سال جاری : (۱۲)

۷۴۰۰۰	سود جاری
۷۴۰۰۰	سهم اقلیت

حالا تمامی ثبت های کاربرگی فوق را وارد کاربرگ می کنیم :

حساب سهم اقلیت (نمایش در کاربرگ تلفیقی در قسمت ترازنامه)

(۹)	۲۳۴۰۰۰	۱۴۰۰۰	(۱۰)
(۱۲)	۷۴۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۱۱)
مانده	<u>۲۶۴۰۰۰</u>		

اثبات سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی :

۴۰۰۰۰۰	سرمایه سهام فرعی
۹۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۰/۱۲/۲۹
<u>٪۲۰</u>	× سهم اقلیت
۲۶۰۰۰۰	
۸۰۰۰	+ باقیمانده اضافه ارزش ساختمان سهم فرعی
$۲۰۰۰۰۰ \times ٪۲۰ = (۴۰۰۰۰)$	سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی سهم اقلیت
<u>۲۶۴۰۰۰</u>	سهم اقلیت در تراز نامه :

صورت های مالی تلفیقی	سهام اقلیت	تعدیلات		شرکت فرعی	شرکت اصلی	صورت های مالی
		بستانکار	بدهکار			
۲۱۰۰۰۰۰			(۲) ۲۰۰۰۰۰ (۳) ۳۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	فروش
۶۸۰۰۰۰		(۲) ۲۰۰۰۰۰ (۳) ۳۰۰۰۰۰	(۴) ۱۰۰۰۰۰ (۵) ۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۲۶۳۲۰۰			(۷) ۱۱۲۰۰ (۱۰) ۲۰۰۰	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
.			(۸) ۱۲۰۰۰۰	.	۱۲۰۰۰۰	درآمد سرمایه گذاری
(۱۲) (۷۴۰۰۰)	(۱۲) ۷۴۰۰۰			.	.	سهام اقلیت از سود
۱۰۸۲۸۰۰				۴۰۰۰۰۰	۹۲۰۰۰۰۰	سود خالص دوره
۱۳۲۸۰۰۰	(۹) ۱۳۰۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰۰۰	(۶) ۵۲۰۰۰۰ (۷) ۷۲۰۰۰	۶۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۰/۱/۱
۱۰۸۲۸۰۰				۴۰۰۰۰۰	۹۲۰۰۰۰۰	سود خالص دوره
(۲۰۰۰۰۰)	(۱۱) (۳۰۰۰۰)	(۸) ۱۲۰۰۰۰		(۱۵۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)	توزیع سود
۲۲۱۰۸۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۹۲۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۰/۱۲/۲۹
۷۰۰۰۰۰				۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	نقد
۱۰۷۰۰۰۰	(۹) ۴۰۰۰	(۴) ۱۰۰۰۰ (۵) ۲۰۰۰۰ (۷) ۱۶۰۰۰ (۱۰) ۴۰۰۰	(۶) ۱۶۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	کالا
۱۹۴۰۰۰۰	(۹) ۲۰۰۰۰	(۷) ۴۸۰۰۰ (۱۰) ۱۲۰۰۰	(۶) ۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	ساختمان
.		(۶) ۱۰۰۰۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰۰۰	.	۸۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی
۴۴۸۰۰		(۷) ۱۹۲۰۰	(۶) ۶۴۰۰۰	.	.	سرقفلی
۳۷۵۴۸۰۰				۱۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	جمع دارایی ها
۵۰۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی
۷۸۰۰۰۰	(۹) ۸۰۰۰۰۰		(۶) ۳۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۷۸۰۰۰۰	سهام عادی
۲۲۱۰۸۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۹۲۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱۲/۲۹
۲۶۴۰۰۰				.	.	سهام اقلیت
۳۷۵۴۸۰۰				۱۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	جمع بدهی و حقوق

مثال

فرض کنید در ادامه مثال قبل ، سود سال ۱۳۹۱ شرکت فرعی مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال و سود توزیعی آن شرکت ۳۰۰۰۰۰۰ ریال باشد . فروش اصلی به فرعی ۴۰۰۰۰۰۰ ریال و فروش فرعی به اصلی مبلغ

۲۵۰۰۰۰ ریال باشد (سود با همان روال گذشته). روش نگه داری موجودی کالا fifo می باشد .
 کالای باقیمانده نزد اصلی ۶۰۰۰۰ و کالای باقیمانده نزد فرعی ۸۰۰۰۰ ریال است .
 مطلوبست اعمال ثبت های کاربرگی برای سال ۱۳۹۱ ؟

حل :

محاسبه تغییرات حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی : (سهام ثابت بود)

۹۰۰۰۰۰	سود انباشته در ابتدای سال ۱۳۹۱
(۴۰۰۰۰۰)	سود انباشته فرعی در ابتدای سرمایه گذاری
۵۰۰۰۰۰	افزایش در حقوق شرکت فرعی

ثبت های کاربرگی :

ثبت به روز کردن سرمایه گذاری در فرعی : (۱)

۵۰۰۰۰۰ × %۸۰	=	۴۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی
		۴۰۰۰۰۰	سود انباشته اصلی

ثبت بستن فروش اصلی به فرعی : (۲)

۴۰۰۰۰۰	فروش اصلی
۴۰۰۰۰۰	بهای تمام شده فرعی

ثبت بستن فروش فرعی به اصلی : (۳)

۲۵۰۰۰۰	فروش فرعی
۲۵۰۰۰۰	بهای تمام شده اصلی

ثبت بستن سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی : (۴)

محاسبه سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی :

۸۰۰۰۰	کالای باقی مانده نزد فرعی (خرید از اصلی)
<u>%۲۰</u>	سود فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی
۱۶۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی

۱۶۰۰۰	بهای تمام شده فرعی
۱۶۰۰۰	موجودی کالای فرعی

ثبت بستن سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی : (۵)

محاسبه سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی :

کالای باقی مانده نزد اصلی (خرید از فرعی)

$$80000 - \frac{1}{1+25\%} = 16000$$

سود فروش کالا از فرعی به اصلی

سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی

بهای تمام شده اصلی ۱۶۰۰۰

موجودی کالای اصلی ۱۶۰۰۰

ثبت بستن سود تحقق یافته فروش اصلی به فرعی : (۶)

سود انباشته اصلی

سود تحقق نیافته سال قبل = ۱۰۰۰۰

بهای تمام شده فرعی ۱۰۰۰۰

ثبت بستن سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی : (۷)

سود انباشته اصلی

۱۶۰۰۰ = ۸۰٪ × ۲۰۰۰۰ (تحقق نیافته سال قبل)

سهم اقلیت

۴۰۰۰ = ۲۰٪ × ۲۰۰۰۰

بهای تمام شده اصلی = ۲۰۰۰۰ = سود تحقق نیافته سال قبل

محاسبه تعدیلات سال ۱۳۹۱ :

سهم فرعی ۲۰٪

سهم اصلی ۸۰٪

۲۰۰۰ (۲)

۸۰۰۰ (۱)

استهلاک ساختمان

.

۳۲۰۰ (۳)

استهلاک سرقفلی

۲۰۰۰

۱۱۲۰۰

جمع تعدیلات ۱۳۹۱

محاسبه تعدیلات سال های قبل :

سهم فرعی ۲۰٪

سهم اصلی ۸۰٪

۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	کالا سال ۱۳۸۵
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۵
.	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۵
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۶
.	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۶
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۷
.	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۷
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۸
.	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۸
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۹
.	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۹
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۹۰
.	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۹۰
<u>۱۶۰۰۰</u>	<u>۸۳۲۰۰</u>	جمع تعدیلات سنوات قبل

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی: (۸)

$400000 \times 80\%$	=	۳۲۰۰۰۰	سهام عادی فرعی
$900000 \times 80\%$	=	۷۲۰۰۰۰	سود انباشته فرعی
$200000 \times 80\%$	=	۱۶۰۰۰۰	کالا
$1000000 \times 80\%$	=	۸۰۰۰۰۰	ساختمان
		۶۴۰۰۰۰	سرقفلی
		۱۲۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی

ثبت بستن تعدیلات سهم شرکت اصلی: (۹)

هزینه استهلاک ساختمان و سرقفلی ۱۳۹۱	۱۱۲۰۰	هزینه عملیاتی	
تعدیلات سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰	۸۳۲۰۰	سود انباشته اصلی	
	۱۶۰۰۰	کالا	
8000×7	=	۵۶۰۰۰	ساختمان
3200×7	=	۲۲۴۰۰	سرقفلی

ثبت بستن درآمد حاصل از سرمایه گذاری: (۱۰)

$$300000 \times 8\% = 24000$$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری
توزیع سود فرعی

ثبت بستن سهم اقلیت از حقوق شرکت فرعی: (۱۱)

$400000 \times 20\%$	=	80000	سهم عادی فرعی
$900000 \times 20\%$	=	180000	سود انباشته فرعی
$200000 \times 20\%$	=	40000	کالا
$100000 \times 20\%$	=	20000	ساختمان
		284000	سهم اقلیت

ثبت بستن تعدیلات سهم شرکت فرعی: (۱۲)

هزینه استهلاک ساختمان ۱۳۹۱	2000	هزینه عملیاتی	
تعدیلات سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰	16000	سهم اقلیت	
	4000	کالا	
2000×7	=	14000	ساختمان

ثبت بستن حساب توزیع سود شرکت فرعی: (۱۳)

$20\% \times 300000$	=	60000	سهم اقلیت
		60000	توزیع سود شرکت فرعی

محاسبه سهم اقلیت از سود سال جاری شرکت فرعی:

500000	سود خالص شرکت فرعی
20000	سود تحقق یافته فروش به اصلی
(16000)	سود تحقق نیافته فروش به اصلی
504000	
$\times 20\%$	سهم اقلیت
100800	
(2000)	تعدیلات سال ۱۳۹۱ سهم فرعی
<u>98800</u>	سهم اقلیت از سود سال جاری فرعی

ثبت بستن سهم اقلیت از سود سال جاری : (۱۲)

۹۸۸۰۰

سود جاری

۹۸۸۰۰

سهم اقلیت

حساب سهم اقلیت (نمایش در کاربرد تلفیقی در قسمت ترازنامه)

(۱۱)	۲۸۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	(۱۲)
		۴۰۰۰	(۷)
	۹۸۸۰۰	۶۰۰۰۰	(۱۳)
مانده	<u>۳۰۲۸۰۰</u>		

اثبات سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی :

۴۰۰۰۰۰

سرمایه سهام فرعی

۱۱۰۰۰۰۰

سود انباشته ۱۳۹۱/۱۲/۲۹

٪۲۰

× سهم اقلیت

۳۰۰۰۰۰

۶۰۰۰

+ باقیمانده اضافه ارزش ساختمان سهم فرعی

$۱۶۰۰۰ \times ٪۲۰ = (۳۲۰۰)$

سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی سهم اقلیت

۳۰۲۸۰۰

سهم اقلیت در تراز نامه :

تمرین های فصل چهارم

تمرین ۱ - شرکت الف ۸۰٪ سهام عادی شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال در ابتدای سال ۱۳۸۵ خریداری کرد. شرکت الف از روش بهای تمام شده برای نگه داری حساب ها استفاده می کند. حقوق شرکت ب در زمان تحصیل شامل ۴۰۰۰۰ ریال سهام عادی و ۳۰۰۰۰ ریال سود انباشته بود و هرگونه مازاد پرداخت شده برای سرفقلى با استهلاك ۲۰ ساله بود. اطلاعات پایان سال ۱۳۸۶ برای دو شرکت بشرح زیر است :

فرعى	اصلى	
۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	فروش
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	بهای تمام شده
۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	هزینه
۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۶/۱/۱
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	توزیع سود سال ۱۳۸۶
۸۵۰۰۰	۵۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰	۹۲۰۰۰	سرمایه سهام
سایر اطلاعات :		
۱۰۰۰۰		فروش کالا شرکت اصلى به فرعى
٪۳۰		سود فروش کالا
۵۰۰۰		کالای باقیمانده در پایان سال نزد فرعى
۸۰۰۰		فروش کالا شرکت فرعى به اصلى
٪۴۰		سود فروش کالا
۲۰۰۰		کالای باقیمانده در پایان سال نزد اصلى

در سال ۱۳۸۵ هیچ گونه مبادله فی مابینى وجود نداشت. مطلوبست تهیه صورت های مالی تلفیقی برای سال ۱۳۸۶؟

تمرین ۲ - اطلاعات فروش فی مابین دو شرکت اصلى و فرعى به شرح زیر است :

سال ۱۳۸۲	سال ۱۳۸۱	
۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش اصلى به فرعى
٪۲۰	٪۲۰	سود فروش اصلى به فرعى
۱۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	فروش فرعى به اصلى
٪۱۵	٪۱۵	سود فروش فرعى به اصلى

۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	کالای باقیمانده نزد اصلی خرید از فرعی
۴۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	کالای باقیمانده نزد فرعی خرید از اصلی

شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را خریده است.

مطلوبست ثبت های کاربرگی لازم در سال های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ برای مبادلات فی مابین گروه ؟

تمرین ۳ - شرکت الف در ۱۳۹۱/۱/۱ ، ۸۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . شرکت از روش بهای تمام شده برای نگه داری حساب درآمد و سرمایه گذاری استفاده می کند. ارزش دفتری خالص دارایی های شرکت ب در زمان تحصیل ۹۰۰۰۰۰۰ ریال بود و مازاد پرداخت شده ۵۰٪ برای اضافه ارزش زمین و ۵۰٪ برای سرقفلی بود . تراز آزمایشی دو شرکت در پایان سال ۱۳۹۱ بشرح زیر است :

فرعی	اصلی	
۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	فروش
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۷۰۰۰	۵۰۰۰	هزینه عملیاتی
۴۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱/۱
۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	توزیع سود
۳۰۳۰۰۰	۴۶۰۰۰	نقد
۳۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	بدهی

فروش کالای بین شرکت های گروه بشرح زیر است :

۸۰۰۰	فروش اصلی به فرعی
٪۲۰	سود فروش
۲۰۰۰	باقیمانده در پایان سال نزد فرعی

۹۰۰۰	فروش فرعی به اصلی
٪۳۰	سود فروش
۳۰۰۰	کالای باقیمانده در پایان سال نزد اصلی

مطلوبست تهیه صورت های مالی تلفیقی سال ۱۳۹۱ ؟

فصل پنجم

مبادلات بین گروه - خرید و فروش دارایی ثابت

کلیات

در فصل چهارم در مورد خرید و فروش کالا بین شرکت های عضو گروه بحث شد . در این فصل به تشریح خرید و فروش دارایی ثابت (اموال ، ماشین آلات ، تجهیزات ، زمین و ...) بین شرکت های عضو گروه می پردازیم .

دارایی ثابت بر دو قسم استهلاک نا پذیر و استهلاک پذیر می باشد . زمانی که دارایی ثابتی به ارزش دفتری به شرکت های عضو گروه فروخته شود ، هیچ گونه سود و زیانی در دفاتر فروشنده شناسایی نمی شود و هیچ تعدیلی و حذفی در کاربرد ضرورت ندارد . اما وقتی دارایی ثابت به مبلغی غیر از مبلغ دفتری به شرکت های گروه فروخته شود ، شرکت فروشنده در دفاتر خود سود و زیان شناسایی می کند که این سود یا زیان باید در کاربرد ها حذف شود .

فروش دارایی ثابت استهلاک نا پذیر از شرکت اصلی به فرعی در سال اول

اگر دارایی فروخته شده با سود و زیان ، دارایی استهلاک نا پذیر باشد ، تا زمانی که به شرکت های خارج از گروه فروخته نشود ، هر ساله باید سود و زیان ناشی از فروش را در کاربرد تلفیقی حذف کرد .

مثال

شرکت اصلی در سال ۱۳۸۵ قطعه زمینی به ارزش دفتری ۱۰۰۰۰۰ ریال را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخت . ثبت رویداد فوق در دفاتر اصلی به شرح زیر است :

	۱۵۰۰۰۰	بانک
	۱۰۰۰۰۰	زمین
۱۵۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰ =	۵۰۰۰۰	سود فروش زمین

شرکت فرعی هم ثبت فوق را در دفاتر خود وارد می کند :

	۱۵۰۰۰۰	زمین
	۱۵۰۰۰۰	بانک

در پایان سال ۱۳۸۵ برای تهیه کاربرد تلفیقی ، سود حاصل از فروش زمین باید حذف شود و در مقابل ، حساب زمین در دفاتر شرکت فرعی که ۱۵۰۰۰۰ ریال ثبت شده باید به مبلغ دفتری اصلی یعنی ۱۰۰۰۰۰ ریال ثبت شود . بنابر این ثبت اصلاحی در کاربرد سال ۱۳۸۵ به شرح زیر است :

	۵۰۰۰۰	سود فروش زمین
	۵۰۰۰۰	زمین فرعی

سود فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر از شرکت اصلی به فرعی در سال

دوم

در بخش قبل حذف سود و زیان حاصل از فروش دارایی از شرکت اصلی به فرعی را مشاهده کردیم . اما در سال های بعد تا زمانی که دارایی ثابت بفروش نرود ، مبلغ دفتری آن در دفاتر فرعی به میزان سود یا زیان زمان فروش بیشتر یا کمتر از واقعیت است . همچنین سود انباشته اصلی به دلیل اینکه سود یا زیان فروش به این حساب بسته شده تا زمانی که دارایی فروخته نشود به میزان سود یا زیان فروش دارایی ، بیشتر یا کمتر از مقدار واقعی خود است . بنابراین در سال های بعد ، در کاربرد برای حذف این سود یا زیان ثبت زیر وارد می شود :

اگر در زمان فروش سود داشتیم :

سود انباشته اصلی	XXX	به میزان سود فروش
دارایی فرعی	XXX	

اگر در زمان فروش زیان داشتیم :

دارایی فرعی	XXX	به میزان زیان فروش
سود انباشته اصلی	XXX	

مثال

در مثال قبل ، فرض کنید در پایان سال ۱۳۸۶ هنوز زمین فروخته نشده ، ثبت زیر را در کاربرد برای حذف سود حاصل از فروش زمین وارد می کنیم :

سود انباشته اصلی	۵۰۰۰۰
زمین فرعی	۵۰۰۰۰

فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر به خارج از گروه

در هنگام فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر به خارج از گروه ، مبلغ فروش اهمیت ندارد و تا میزان سود یا زیان فروش اولیه (فروش اصلی به فرعی) ، سود یا زیان شناسایی می کنیم .

مثال

فرض کنید در مثال قبل ، شرکت فرعی زمین مذکور را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال به خارج از گروه بفروش رساند . در این حالت در دفاتر فرعی ثبت زیر را وارد می کنیم :

بانک ۲۰۰۰۰۰

زمین ۱۵۰۰۰۰

سود فروش ۵۰۰۰۰

در زمان تهیه کاربرگ صورت های مالی در این حالت ، ثبت تعدیلی زیر را در کاربرگ وارد می کنیم :

سود انباشته اصلی ۵۰۰۰۰

سود فروش زمین ۵۰۰۰۰ = ۱۵۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰

✓ رقم فروش زمین توسط شرکت فرعی به خارج از گروه برای محاسبه سود حاصل از فروش زمین مهم نیست بلکه شرکت اصلی فقط سود و زیان اولیه را محاسبه می کند .

فروش دارایی ثابت استهلاک نا پذیر از شرکت فرعی به اصلی در سال اول

برخورد با سود حاصل از فروش دارایی ثابت استهلاک نا پذیر از شرکت فرعی به اصلی ، تا زمانی که دارایی مذکور به خارج از گروه فروخته نشود همانند سود حاصل از فروش اصلی به فرعی است .

مثال

شرکت فرعی در سال ۱۳۸۵ قطعه زمینی به ارزش دفتری ۱۰۰۰۰۰۰ ریال را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت . ثبت رویداد فوق در دفاتر فرعی به شرح زیر است :

بانک ۱۵۰۰۰۰۰

زمین ۱۰۰۰۰۰۰

سود فروش زمین ۵۰۰۰۰ = ۱۵۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰

شرکت اصلی هم ثبت فوق را در دفاتر خود وارد می کند :

زمین ۱۵۰۰۰۰۰

بانک ۱۵۰۰۰۰۰

در پایان سال ۱۳۸۵ برای تهیه کاربرگ تلفیقی ، سود حاصل از فروش زمین باید حذف شود و در مقابل ، حساب زمین در دفاتر شرکت اصلی که ۱۵۰۰۰۰۰ ریال ثبت شده باید به مبلغ دفتری فرعی یعنی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال ثبت شود . بنابر این ثبت اصلاحی در کاربرگ سال ۱۳۸۵ به شرح زیر است :

۵۰۰۰۰	سود فروش زمین
۵۰۰۰۰	زمین اصلی

سود فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر از شرکت فرعی به اصلی در سال دوم

در بخش قبل حذف سود و زیان حاصل از فروش دارایی از شرکت فرعی به اصلی را مشاهده کردیم . اما در سال های بعد تا زمانی که دارایی ثابت بفروش نرود ، مبلغ دفتری آن در دفاتر اصلی به میزان سود یا زیان زمان فروش بیشتر یا کمتر از واقعیت است . همچنین سود انباشته فرعی به دلیل اینکه سود یا زیان فروش به این حساب بسته شده تا زمانی که دارایی فروخته نشود به میزان سود یا زیان فروش دارایی ، بیشتر یا کمتر از مقدار واقعی خود است . بنابراین در سال های بعد ، در کاربرد برای حذف این سود یا زیان ثبت زیر وارد می شود :

سود انباشته فرعی	XXX	به میزان سود فروش
دارایی اصلی	XXX	

اگر در زمان فروش زیان داشتیم :

دارایی اصلی	XXX	به میزان زیان فروش
سود انباشته فرعی	XXX	

مثال

در مثال قبل ، فرض کنید در پایان سال ۱۳۸۶ هنوز زمین فروخته نشده ، ثبت زیر را در کاربرد برای حذف سود حاصل از فروش زمین وارد می کنیم :

سود انباشته فرعی	۵۰۰۰۰
زمین اصلی	۵۰۰۰۰

فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر به خارج از گروه

در هنگام فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر به خارج از گروه ، مبلغ فروش اهمیت ندارد و تا میزان سود یا زیان فروش اولیه (فروش فرعی به اصلی) ، سود یا زیان شناسایی می کنیم .

مثال

فرض کنید در مثال قبل ، شرکت اصلی زمین مذکور را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال به خارج از گروه بفروش رساند . در این حالت در دفاتر اصلی ثبت زیر را وارد می کنیم :

بانک ۲۰۰۰۰۰

زمین ۱۵۰۰۰۰

سود فروش ۵۰۰۰۰

در زمان تهیه کاربرگ صورت های مالی در این حالت ، ثبت تعدیلی زیر را در کاربرگ وارد می کنیم :

سود انباشته اصلی ۴۰۰۰۰ = $۵۰۰۰۰ \times ۸۰\%$ (سود اولیه فروش)

سهم اقلیت ۱۰۰۰۰ = $۵۰۰۰۰ \times ۲۰\%$

سود فروش زمین ۵۰۰۰۰ = $۱۵۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰$

مثال

شرکت اصلی قطعه زمینی به ارزش دفتری ۸۰۰۰۰ ریال را ، به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخت . مطلوبست ثبت های لازم در هر یک از حالات زیر :

الف) در سال دوم دارایی هنوز بفروش نرفته باشد و

ب) در سال دوم بفروش برسد

حل :

الف)

ثبت در کاربرگ سال اول :

سود حاصل از فروش زمین ۲۰۰۰۰ = $۱۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰$

زمین فرعی ۲۰۰۰۰

ثبت در کاربرگ سال دوم :

سود انباشته اصلی ۲۰۰۰۰

زمین فرعی ۲۰۰۰۰

ب)

ثبت در کاربرگ سال اول :

سود حاصل از فروش زمین ۲۰۰۰۰ = $۱۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰$

زمین فرعی ۲۰۰۰۰

ثبت در کاربرد سال دوم :

۲۰۰۰۰ سود انباشته اصلی

۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش زمین

مثال

اگر در مثال قبل ، فروش از شرکت فرعی به شرکت اصلی باشد ؟
(الف)

ثبت در کاربرد سال اول :

۱۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش زمین
۲۰۰۰۰ زمین اصلی

ثبت در کاربرد سال دوم :

۲۰۰۰۰ سود انباشته فرعی

۲۰۰۰۰ زمین اصلی

(ب)

ثبت در کاربرد سال اول :

۱۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش زمین
۲۰۰۰۰ زمین اصلی

ثبت در کاربرد سال دوم :

$۲۰۰۰۰ \times 80\%$ = ۱۶۰۰۰ سود انباشته اصلی

$۲۰۰۰۰ \times 20\%$ = ۴۰۰۰ سهم اقلیت

۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش زمین

فروش دارایی ثابت استهلاک پذیر بین شرکت های گروه

زمانی که دارایی ثابت استهلاک پذیر از شرکت اصلی به فرعی فروخته می شود ، ثبت زیر در دفاتر اصلی و فرعی صورت می گیرد :

ثبت در دفاتر اصلی :

XXX	بانک
XXX	استهلاک انباشته دارایی
XXX	دارایی
XXX	سود حاصل از فروش

ثبت در دفاتر فرعی :

معادل بهای پرداختی	=	XXX	دارایی
		XXX	بانک

✓ نکته مهم در مورد دارایی های استهلاک پذیر این است که بعد از فروش به شرکت های عضو گروه ، حساب استهلاک انباشته ، هزینه استهلاک و مانده حساب دارایی در کاربرگ باید به مبلغی که در دفاتر فروشنده می بایست باشد (اگر دارایی فروخته نمی شد و در دفاتر فروشنده باقی می ماند) ، تعدیل شوند .

مثال

شرکت گلبرگ دارایی ثابتی با مشخصات زیر را به شرکت فرعی کاج فروخت :

۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده ماشین آلات
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۹۰۰۰۰	قیمت فروش
۳ سال	عمر مفید باقیمانده

شرکت کاج ۸۰٪ از شرکت گلبرگ را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . حقوق فرعی در زمان تحصیل ۲۵۰۰۰۰۰ ریال بوده است .

سایر اطلاعات :

۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	
۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود فرعی
۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۰	توزیع سود فرعی
۱۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود اصلی
۰	۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	توزیع سود اصلی

سود انباشته اصلی در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته فرعی در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست ثبت های کاربرگی سال های ۱۳۸۱ ، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ ؟

حل :

ثبت های زمان خرید و فروش :

ثبت فروش در دفاتر کاج :

۹۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۰۰۰۰۰	ماشین آلات
۳۰۰۰۰	سود حاصل از فروش

ثبت در دفاتر گلبرگ :

۹۰۰۰۰	ماشین آلات
۹۰۰۰۰	بانک

ثبت های کاربرگی در پایان سال ۱۳۸۱ :

اگر دارایی فروخته نمی شد اطلاعات زیر در دست بود :

بهای تمام شده ماشین آلات ۱۰۰۰۰۰

هزینه استهلاک = $\frac{60000}{3} = 20000$

استهلاک انباشته = $20000 + 40000$ (استهلاک انباشته قبل از خرید)

حالا که دارایی به گلبرگ فروخته شده اطلاعات زیر در دست است :

بهای تمام شده ماشین آلات ۹۰۰۰۰

هزینه استهلاک = $\frac{90000}{3} = 30000$

استهلاک انباشته ۳۰۰۰۰

✓ بهای تمام شده دارایی ، هزینه استهلاک و استهلاک انباشته باید به زمانی که فروخته نشده بودند ، تبدیل گردند :

ثبت حذف سود حاصل از فروش : (بابت سود تحقق یافته و تحقق نیافته)

		۳۰۰۰۰	سود حاصل از فروش
۱۰۰۰۰۰ - ۹۰۰۰۰	=	۱۰۰۰۰	دارایی ثابت
۶۰۰۰۰ - ۳۰۰۰۰	=	۳۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۳۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰	=	۱۰۰۰۰	هزینه استهلاک

بستن حساب سرمایه گذاری در گلبرگ :

۲۰۰۰۰۰ × %۸۰	=	۱۶۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰ × %۸۰	=	۴۰۰۰۰	سود انباشته
		۲۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره ۱۳۸۱ :

$$\left((200000 - 30000) + 10000 \right) \times 20\% = 36000$$

ثبت سهم اقلیت از سود جاری :

۳۶۰۰۰	سود جاری
۳۶۰۰۰	سهم اقلیت

ثبت بستن سهم اقلیت :

۲۰۰۰۰۰ × %۲۰	=	۴۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰ × %۲۰	=	۱۰۰۰۰	سود انباشته
۵۰۰۰۰			سهم اقلیت

محاسبه سود تلفیقی :

$$200000 + (200000 - 36000) - 30000 - 10000 = 344000$$

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل

اعلام سود	۱۶۰۰۰۰	۲۴۰۰۰	سهم اصلی از سود تحقق نیافته
سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی	۸۰۰۰		فروش فرعی به اصلی
مانده	<u>۱۴۴۰۰۰</u>		

ثبت های کاربرگی سال ۱۳۸۲ :

ثبت بستن سود تحقق یافته و تحقق نیافته :

سود انباشته اصلی $۱۶۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ \times ۸۰\%$ (باقیمانده سود تحقق نیافته سال قبل)

سهم اقلیت $۴۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ \times ۲۰\%$

دارایی ثابت ۱۰۰۰۰

استهلاک انباشته = ۲۰۰۰۰ سود تحقق نیافته

هزینه استهلاک = ۱۰۰۰۰ سود تحقق یافته

به روز رسانی سرمایه گذاری :

سرمایه گذاری $۱۶۰۰۰۰ = (۲۵۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰) \times ۸۰\%$

سود انباشته اصلی ۱۶۰۰۰۰

بستن حساب سرمایه گذاری در گلبرگ :

سهم عادی $۱۶۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰ \times ۸۰\%$

سود انباشته $۲۰۰۰۰۰ = ۲۵۰۰۰۰ \times ۸۰\%$

سرمایه گذاری در فرعی ۳۶۰۰۰۰

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره ۱۳۸۲ :

$۲۲۰۰۰ = 20\% \times ((\text{تحقق یافته}, \text{اختلاف استهلاک قدیم و جدید}) + 10000 + ۱۰۰۰۰۰)$

ثبت سهم اقلیت از سود جاری :

سود جاری ۲۲۰۰۰

سهم اقلیت ۲۲۰۰۰

ثبت بستن سهم اقلیت :

$$\begin{aligned} 200000 \times 20\% &= 40000 && \text{سهم عادی} \\ 250000 \times 20\% &= 50000 && \text{سود انباشته} \\ &90000 && \text{سهم اقلیت} \end{aligned}$$

ثبت بستن سود توزیعی فرعی :

$$\begin{aligned} &10000 && \text{سهم اقلیت} \\ &40000 && \text{درآمد سرمایه گذاری} \\ &50000 && \text{توزیع سود فرعی} \end{aligned}$$

محاسبه سود تلفیقی :

$$\begin{aligned} &10000 + (22000 - 20000) + 100000 + 150000 \\ &= 238000 \end{aligned}$$

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل

اعلام سود	۸۰۰۰۰	
سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی	۸۰۰۰	
مانده	<u>88000</u>	

ثبت های کاربرگی سال ۱۳۸۳ :

ثبت بستن سود تحقق یافته و تحقق نیافته :

$$\begin{aligned} 100000 \times 80\% &= 80000 && \text{سود انباشته اصلی} \\ &20000 && \text{سهم اقلیت} \\ &10000 && \text{دارایی ثابت} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{سود تحقق نیافته} &= 10000 && \text{استهلاک انباشته} \\ \text{سود تحقق یافته} &= 10000 && \text{هزینه استهلاک} \end{aligned}$$

به روز رسانی سرمایه گذاری :

$$\begin{aligned} (300000 - 50000) \times 80\% &= 200000 && \text{سرمایه گذاری} \\ &200000 && \text{سود انباشته اصلی} \end{aligned}$$

بستن حساب سرمایه گذاری در گلبرگ :

$$۲۰۰۰۰۰ \times ۸\% = ۱۶۰۰۰ \quad \text{سهام عادی}$$

$$۳۰۰۰۰۰ \times ۸\% = ۲۴۰۰۰ \quad \text{سود انباشته}$$

سرمایه گذاری در فرعی ۴۰۰۰۰۰

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره ۱۳۸۳ :

$$(۸۰۰۰۰) \times 20\% = ۱۶۰۰۰$$

ثبت سهم اقلیت از سود جاری :

$$۱۶۰۰۰ \quad \text{سود جاری}$$

$$۱۶۰۰۰ \quad \text{سهم اقلیت}$$

ثبت بستن سهم اقلیت :

$$۲۰۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۴۰۰۰۰ \quad \text{سهام عادی}$$

$$۳۰۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۶۰۰۰۰ \quad \text{سود انباشته}$$

$$۱۰۰۰۰۰ \quad \text{سهم اقلیت}$$

ثبت بستن سود توزیعی فرعی :

$$۴۰۰۰ \quad \text{سهم اقلیت}$$

$$۱۶۰۰۰ \quad \text{درآمد سرمایه گذاری}$$

$$۲۰۰۰۰ \quad \text{توزیع سود فرعی}$$

محاسبه سود تلفیقی :

$$164000 = (\text{سود سهم اقلیت}) ۱۶۰۰۰ - (\text{سود فرعی}) ۸۰۰۰۰ + (\text{سود اصلی}) ۱۰۰۰۰۰$$

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل

اعلام سود	64000
مانده	<u>64000</u>

فرض کنید شرکت اصلی در ۱۳۸۳/۷/۱ دارایی را فروخته باشد ، ثبت زیر را وارد می کنیم :

ثبت بستن سود تحقق یافته و تحقق نیافته :

سود انباشته اصلی $10000 \times \%.80 = 8000$ (باقیمانده سود تحقق نیافته سال قبل)

سهم اقلیت $10000 \times \%.80 = 2000$

استهلاک انباشته $10000 \times \%.50 = 5000$ سود تحقق نیافته

هزینه استهلاک $10000 \times \%.50 = 5000$ سود تحقق یافته

umzacc.blogfa.com